

République Algérienne Démocratique Et Populaire
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

Université Abou Bekr Belkaid - Tlemcen
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion



**THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES
SCIENCES ECONOMIQUES**

Thème

**Audit comptable et objectifs stratégiques de l'entreprise
Cas des entreprises industrielles Algériennes**

Présenté et soutenue publiquement par :

Mr. BELABDELLI Abdallah

Sous la direction du : Pr. ACHOUI Nasreddine (U. Mostaganem)

JURY

Pr. KERZABI Abdellatif	Université de Tlemcen	Président
Pr. ACHOUI Nasreddine	Université de Mostaganem	Encadreur
Pr. BACHOUNDA Rafik	Université de Sidi Bel Abbes	Examineur
Dr. CHERIF TOUIL Nouredine	Université de Mostaganem	Examineur
Dr. SAIDANI Mohamed	Université de Tlemcen	Examineur
Dr. LEMRINI Soumia	Université de Tlemcen	Examineur

Année Universitaire : 2017 - 2018

Remerciements

Je remercie infiniment Monsieur le professeur Achoui Nasr-Eddine, mon Directeur de thèse, qui a bien voulu dirigé ce travail et surtout pour tous les conseils et suggestions qu'il n'a pas cessé de me faire durant toutes mes recherches.

Je remercie tout particulièrement aussi la direction de la faculté des sciences économiques gestion et sciences commerciales de l'université Abou Bakr Belkaid - Tlemcen qui m'a aidé à effectuer des travaux de recherches sur le terrain dans les différentes entreprises. Ces différentes missions m'avaient chargées, m'ont permis de rencontrer de hauts responsables dans le domaine de l'audit comptable et pour qui j'exprime, une fois de plus, toute ma reconnaissance et ma gratitude.

Je dois mes remerciements aussi à tous les professeurs et chercheurs pour leurs conseils, suggestions, discussions etc ainsi qu'à l'ensemble du personnel administratif et à toutes les personnes qui m'ont aidé de près ou de loin durant les périodes de préparation.

Qu'il me soit permis aussi de présenter toute ma reconnaissance et ma gratitude à tout les professeurs qui ont bien voulu faire partie du jury.

Mes remerciements vont aussi à tous mes collègues qui m'ont aidé dans ce travail.

Dédicaces

Je dédie se présent travail

A ceux qui représentent pour moi un exemple de l'espoir, de courage et de volonté

A mes très chers parents qui se sont toujours souciés de mon avenir et a qui je souhaite une longue vie

A mes adorables frères

A mes sœurs

A tous mes oncles et toutes, mes cousins et cousines

A tous les membres de la famille

A mes amis

A tous mes amis tous ceux que je connais de prés ou de loin

A tous mes proches qui sont restés a mes coté pour me soutenir

A tous ceux qui, de loin ou de près, ont contribué à la réalisation de ce travail.

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	01
----------------------------	----

PREMIERE PARTIE

LA STRATEGIE DE DEVELOPPEMENT DANS L'ENTREPRISE INDUSTRIELLE AVEC LA DISPONIBILITE D'UNE STRUCTURE D'AUDIT COMPTABLE

Introduction	12
CHAPITRE 01 :	
La stratégie adoptée pour contrôler le patrimoine de l'entreprise	13
Introduction.....	14
Section 01 : La stratégie adoptée pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle.....	14
Section 02 : La stratégie pour l'entreprise industrielle.....	22
Section 03 : L'économie industrielle.....	42
Section 04 : l'entreprise face à la mondialisation.....	48
Conclusion	54
CHAPITRE 02 :	
L'audit comptable et son but pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle	55
Introduction.....	56
Section 01 : L'audit comptable.....	56
Section 02 : variété d'audite.....	97
Section 03 : Les normes d'audit comptable et leurs applications dans les audits.....	105
Section 4 : Le contrôle interne du patrimoine de l'entreprise.....	109
Conclusion	112
Conclusion première partie	113

DEUXIEME PARTIE

LA METHODOLOGIE A SUIVRE PAR L'AUDIT COMPTABLE AFIN D'ATTEINDRE LES OBJECTIFS STRATEGIQUES

Introduction	115
<u>CHAPITRE 1</u>	
Audit des comptes de bilan (actif, passif), dans l'aspect de l'expertise comptable	116
Introduction.....	117
Section 01 : L'expertise comptable	117
Section 02 : L'audit des actifs	121
Section 03 : Audit des comptes de passif	164
Section 04 : Audit des comptes : aspects fiscaux	180
Conclusion :	192
<u>CHAPITRE 2</u>	
Audit les comptes de résultats pour orienter les objectifs stratégiques avec une bonne gouvernance	193
Introduction.....	194
Section 01 : L'audit statistique	194
Section 02 : Audit des produits	201
Section 03 : Audit des comptes de charges	209
Section 04 : Audit de l'information comptable	220
Section 05 : Les règles comptables	236
Section 06 : Les objectifs stratégiques face à l'audit des comptes de charges	256
Section 07 : L'influence des normes internationales IAS/ IFRS sur le contrôle interne	271
Section 08 : une vue sur La gouvernance d'entreprise	280
Conclusion	290
Conclusion deuxième partie	291

TROISIÈME PARTIE

L'AUDIT INTERNE POUR DIRIGER LA STRATEGIE DE LA FIRME

Introduction.....	293
<u>CHAPITRE 01</u>	
Audit de trésorerie Etude de cas de l'entreprise le MARECHAL carrosseries Draa Ben KHEDDA-TIZI-OUZOU.....	294
Introduction.....	296
Section 01 : Présentation de L'entreprise Auditée.....	296
Section 02 : Cas pratique du cycle trésorerie.....	296
Conclusion.....	310
<u>CHAPITRE 02</u>	
Audit opérationnel Etudes de cas de la société mère du groupe SAIDAL Dar El Beida Alger.....	311
Introduction.....	312
Section 01 : Présentation de l'entreprise et l'audit interne.....	312
Section 02 : La mission d'audit interne.....	324
Conclusion	336
<u>CHAPITRE 3</u>	
Audit de l'actif et du passif Etude de cas de l'entreprise EATIT complexe de Tlemcen.....	337
Introduction.....	338
Section 01 : La prise de connaissance de l'entreprise avec quelques agrégats.....	338
Section 02 : La Planification de la mission.....	349
Conclusion.....	372
Conclusion troisième partie.....	373
CONCLUSION GENERALE.....	37 5
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES	381
LISTE DES TABLEAUX, GRAPHIQUES ET FIGURES	386
ANNEXES	

Introduction Générale

« L'entreprise apparaît comme un lieu où se situent les intérêts souvent convergents mais parfois contradictoires ; pour cette raison elle est vouée intrinsèquement à rendre des comptes, elle est par sa nature « comptable » au sens fort de cette expression. L'entreprise est ainsi amenée à produire un certain nombre d'informations répondant aux diverses préoccupations qu'elle suscite (1) ; donc toute entreprise a une stratégie. Etymologiquement, le mot stratégie vient du grec (stratos = armée et agos = je conduis). A l'origine, la stratégie militaire suppose un état de guerre et correspond à l'art de conduire des forces armées en vue d'une victoire : c'est l'art de réfléchir aux voies et aux moyens qui seront nécessaires pour gagner »¹.

C'est ainsi que le sociologue s'intéresse de préférence aux processus de décision au sein de l'organisation car, sa problématique fondamentale est d'essayer de comprendre comment des stratégies individuelles deviennent collectives et permettent de gouverner la complexité.

Donc la stratégie est l'art d'engager durablement une entreprise dans une voie sur une longue période.

C'est pour cela que l'analyse de l'environnement consiste en une étude des principales tendances de celui – qui visent à saisir les opportunités qui se présentent mais aussi de cerner les éventuelles menaces. Le but étant d'identifier les facteurs déterminant la réussite (les facteurs cruciaux de succès). Ainsi une firme ne saurait avoir d'autres objectifs que ceux que les acteurs dominants déterminent pour elle. Le problème est que, ces acteurs adoptent souvent sous la contrainte des circonstances² et naturellement, on s'interroge avec beaucoup de gravité pour savoir si la notion de stratégie s'est modifiée avec les événements des dernières années : éclatement de la bulle internet, une crise sérieuse dans le secteur des TMT, retour à la nouvelle réelle économie, climat international conflictuel etc. Les réponses proposées sont résolument positives : oui quelque chose a changé, l'ancienne stratégie, qui consistait à s'appuyer sur ses compétences fondamentales pour déterminer les marchés dans lesquels l'entreprise pourrait se déployer encore mieux, car on observe généralement une chronologie dans les modalités de croissance. Ainsi que la croissance correspond à l'agrandissement d'une entreprise soit par la taille de ses unités de production soit par le nombre et la diversité de ses produits.

Pour atteindre ces objectifs, les dirigeants de l'entreprise doivent veiller à tout moment à une cohérence des activités de toutes les fonctions (de production commerciale, financière ...), cette cohérence implique la mise en place des systèmes de contrôle et d'auto – contrôle, et c'est à ce niveau que nous devons placer le rôle de l'audit comptable³.

L'audit ponctuel de la communication stratégique interne est un nouvel outil de management qui améliore l'efficacité de la direction générale grâce à des interviews approfondies avec les décideurs et une lecture complète de tous les dossiers sur un processus particulier.

¹ KHELLASSI Reda, les applications de l'audit interne, édition homma, Alger, 2010, p8, p 20, p33

² GERVAIS, Michel, stratégie de l'entreprise, édition economica, paris, 2003, p41, p 46

³ BELAIBOUD Mokhtar, pratique de l'audit, édition berti, Alger, 2011, p 09, p 10

Des groupes importants, en particulier multinationaux, pourraient créer un service de l'audit de la communication stratégique interne¹.

Donc l'audit correspond à un besoin de contrôle que l'on peut difficilement dissocier de l'activité économique.

Le terme « Audit » est marqué à l'origine d'un sens quelque peu différent de celui que nous connaissons aujourd'hui, il provient du verbe latin « audit » qui signifie « écouter ». Ainsi l'économiste voit l'entreprise comme une cellule d'échange et de transformation entre un marché demandeur en aval et des marchés situés en amont. (Emploi, biens et services, matières, capitaux). C'est pourquoi, il s'inquiète lorsqu'une entreprise meurt car ces marchés en amont, sauf transfert, meurent aussi.

Par conséquent l'audit est l'examen critique destiné à vérifier si l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à la réglementation en vigueur au jugement sur la gestion des dirigeants. Ou l'activité qui applique, en toute indépendance, des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation et le fonctionnement de tout ou parties en actions menées dans une organisation par rapport à des normes. Donc le sens du terme audit interne trouve sa définition dans les mots audit qui, fidèle à sa racine latine (audio, audite, écouter) montre la réelle signification d'écoute de la fonction, son caractère générique est naturellement employé pour tout ce qui constitue une analyse et une opinion sur une situation.²

L'auditeur doit adapter une méthode d'organisation ; aussi, pour organiser le travail d'audit, des moyens d'organisation sont communément utilisés qui s'inspirent des normes de la profession des pratiques universelles et de la réglementation etc.

L'audit comme une démarche vue comme une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'informations et d'évaluation afin de porter un jugement motivé et indépendant faisant référence à des normes sur l'évaluation.³ Le phénomène de la mondialisation pousse l'entreprise à introduire un audit stratégique qui peut être amené à réaliser une étude rétrospective, cependant cette fois –ci il faut avoir de nouvelles stratégies mieux réfléchies qui prennent en compte la nouvelle donne de la globalisation de l'économie.

C'est ainsi que les divers et multiples développements de la comptabilité à partir du Moyen Age ne sont en grande partie que des améliorations parmi lesquelles on doit remarquer particulièrement l'habitude d'arrêter la comptabilité périodiquement, d'établir la situation et les résultats à des dates déterminées.

L'introduction généralisée des chiffres arabes à la place des chiffres romains au XVII (17^{ème} siècles) et au XVIII 18^{ème} siècle, a facilité la tenue des comptabilités. Nous possédons un éclatement des analyses comptables en un nombre toujours croissant des comptes par nature à partir du XVII (17^{ème} siècle.) .On a aussi l'adoption des plans comptables formalisés au XX(20^{ème} siècle). Il faut cependant bien admettre que la comptabilité d'aujourd'hui est devenue nettement plus compliquée que celle

¹ - GHERTMAN Michel, le management stratégique de l'entreprise, édition presse, France 1989,p 117

² - KHELLASSI Reda, op.cit, p18

³ - LIONELColin, GERARD Valin, Audit et contrôle interne, aspects financiers,opérationnels et stratégiques,éditions DalLoz, France,paris, 1992, p20, p292

d'autre fois, elle est surtout due aux facteurs suivants : l'introduction de divers impôts et charges sur les salariés, les bénéficiaires et les chiffres d'affaires, la généralisation de l'actionnariat et de la participation aux bénéficiaires, la division des pouvoirs et des responsabilités entre « associés » et tiers...

En effet, l'auditeur obtient une compréhension de l'environnement de contrôle dont l'incidence globale sur la fiabilité de l'information financière est importante, le jugement préliminaire de l'auditeur concernant l'efficacité du contrôle interne influence souvent sur la nature, le calendrier et l'étendue des tests d'efficacité du fonctionnement considérés comme nécessaires.

On relie avec l'ordre des experts comptables qui réglemente et contrôle l'activité des experts comptables qui agissent, dans la plupart des cas, dans le cadre de missions contractuelles pour finir des missions normalisées.

- La mission de présentation des comptes annuels.
- La mission d'examen limité des comptes annuels.
- La mission d'audit des comptes annuels¹.

L'entreprise doit rendre compte de ses ressources et de ses activités, elle établit des systèmes comptables et des systèmes de contrôle et produit des états financiers qui reflètent la nature et les résultats de ses activités².

Pacioli avait également reconnu l'importance de quelques uns des aspects du contrôle interne en particulier ; il prévoyait la nécessité d'appliquer un contrôle de vraisemblance en s'assurant, par exemple, que les soldes de compte de caisse se trouvent toujours au débit, quoi que cette règle paraisse très simple dans sa logique aujourd'hui (500 ans plus tard, les auditeurs ont souvent l'occasion de faire remarquer aux dirigeants d'une entreprise que quelques uns des stocks présentent un solde créditeur). Pacioli insistait par ailleurs sur la nécessité d'entreprendre un inventaire physique comme moyen de contrôle interne pour éviter ce genre de problème. Le rôle d'un bon système de contrôle interne est de contribuer à la diminution des coûts et à l'amélioration du rendement : ce qui était connu des Médicis des le XV^{ème} siècle ; ils avaient introduit un contrôle efficace de la quantité de matières premières mises en exploitation à chaque stade de la fabrication dans leurs usines de tissage en faisant le rapprochement entre les quantités fournies à chaque poste de travail et les quantités travaillées³.

Effectivement s'affirme la notion de contrôle interne qui est aussi vieille que la notion de comptabilité. Les principes et les méthodes de contrôle interne ont évolué à travers les âges par recoupement et comparaison de l'information provenant de deux sources d'enseignement indépendantes. Ceci est l'un des moyens de contrôle interne les plus répandus et les plus utilisés pour assurer la production des biens ou la fiabilité des informations. C'est ainsi qu'en 1280 le Pape Nicolas, faisait établir par son notaire un duplicata de tous les enregistrements de recettes et de paiements afin de pouvoir vérifier l'exactitude du travail de son propre comptable. Bien avant d'ailleurs

¹ GERARD Le jeune, j. EMMERICH Pierre Audit et commissariat aux comptes, édition Gualino, paris, France, 2007. p20

² KHELLASSI Réda, op. cit, p 17

³ LIONEL Collins, GERARD valin, op.cit,p8, p9

l'époque des Sumer le contrôle par recoupement de même pour réaliser un contrôle entre le stock physique et le stock comptable. Bien que la loi ne définisse pas expressément le contrôle interne, celui-ci englobe en principe l'ensemble des politiques et procédures de contrôle interne mises en œuvre par la direction de l'entreprise en vue d'assurer dans la mesure du possible la gestion rigoureuse et efficace de ses activités.

Selon la définition des normes internationales, l'audit et ses procédures implique :

- Le respect des politiques de gestion ;
- La sauvegarde des actifs ;
- La prévention et la détection des fautes et erreurs ;
- L'exactitude et l'expansivité des enregistrements comptables et financiers fiables.

Le système de contrôle interne comprend, au de-là des questions directement liées au système comptable, l'environnement général de contrôle interne, c'est-à-dire l'ensemble des comportements, le degré de sensibilisation et actions de la direction, y compris la gouvernance d'entreprise. On peut définir le contrôle interne comme un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, par les dirigeants et par le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières ;
- La conformité aux lois et aux règlements en vigueur.

La réalisation et l'optimisation signifiées atteinte des objectifs de base de l'entreprise.

- Performance .
- Rentabilité .
- Protection des ressources .

La fiabilité des informations financières concernant :

- Les Comptes annuels ;
- Les Comptes intermédiaires ;
- Les Eléments extraits des Etats financiers .

La conformité aux lois et réglementations en vigueur implique la connaissance et le respect des textes légaux et réglementaires applicables à l'entreprise.¹

A cet effet, l'objectif du travail de l'auditeur a pourtant évolué progressivement d'une recherche spécifique des fraudes dans les écritures comptables jusqu'à une appréciation global de la fidélité des rapports émis par une agence économique et une analyse critique de la fiabilité des procédures et des structures de celle-ci².

¹ HUGUES Angot, FISCHER Christian, THEUNISSEN Boudoune, Audit comptable, Audit informatique, édition BOEK, France, Paris, 2004, p122,p123

² LIONEL Collins, GERARD valin, op.cit,p16

L'objectif essentiel pour un auditeur (ou réviseur) chargé de la vérification des états financiers et comptables d'une entreprise industrielle est de s'assurer de la sincérité et de la régularité des comptes et des résultats de cette entreprise¹.

Donc l'objectif de l'audit interne est d'assister les membres de la direction dans l'exercice efficace de leur responsabilité.

Les fonctions qu'on peut distinguer sont : d'abord, Le marché, la finance, la production, le personnel et l'environnement.

On va analyser la fonction de l'environnement sous quatre angles différents. Des activités liées à l'environnement de l'entreprise à partir de séries de dix exemples proposés. On va également compléter plusieurs tableaux d'analyses. à travers les relations qui relient l'entreprise à l'environnement externe, notamment les contacts externes.

Il y a aussi le développement externe, pour établir une stratégie de différenciation.

Une liste de ces développements éventuels dans différents domaines d'action nous permettra d'analyser ceux qui influent le plus sur la fonction « environnement ».

Dans votre entreprise vous devez déterminer les grandes lignes de la gestion future. La principale question, que est ce que nous voulons atteindre dans les trois années à venir ? Vous pouvez le faire en indiquant un objectif principal pour chaque fonction d'entreprise (marché, finance, protection personnel et environnement). L'objectif principal indiqué pour chaque fonction ce que vous voulez de toute façon atteindre le mieux est de se limiter à un objet principal pour ces fonctions. Plusieurs choix, peuvent induire l'entreprise à vouloir faire trop de chose à la fois, mais l'important est d'établir des priorités. En choisissant entre les différentes options pour l'avenir. Les critères suivants doivent être pris en considération.

Soutien : Les activités futures doivent inspirer tous les employés si vous avez du mal à mettre le plan en œuvre.

Bénéfice : Réaliser des bénéfices est une condition nécessaire à la continuité de l'entreprise.

Philosophie : Les nouvelles activités doivent être compatibles à la philosophie de l'entreprise.

Faisabilité : Les nouvelles activités doivent être réalisables, mais cela dépendra de leur comptabilité avec :

- Les processus actuels dans l'entreprise ;
- Les connaissances et capacités présentes ;
- Les moyens financiers disponibles ;
- L'organisation en place² .

Les aspects conceptuels de l'audit comptable et financier gravitent autour des notions d'anomalie significative et de risque. L'audit est généralement pratiqué lors

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op .cit, p13

² BONTGE j.c.b faites l'audit et le plan stratégique de notre entreprise édition maxima, France, 1991,p9, p328,p239

d'une séance de travail banal (cycle) sur un dossier en vue de déceler les écarts et autres anomalies :

L'anomalie signifie étymologiquement « inégalité » et irrégularité ;

L'erreur est une inexactitude involontaire ;

La fraude est un acte délictuel .

Le mot anomalie recouvre les notions suivantes :

- Erreur ;
- Inexactitude involontaire (erreur) ou volontaire (fraude) ;
- Omission (involontaire ou interactionnelle) ;
- Irrégularité fortuite ou voulue .

Si toute anomalie comptable est une irrégularité, toute irrégularité n'est pas nécessairement une anomalie comptable.¹

La notion d'irrégularité est caractérisée d'une manière générale.

La non-conformité aux textes légaux ou réglementaires aux principes édictés par le référentiel comptable, aux dispositions statutaires ou aux décisions de l'assemblée générale, peut avoir ou non, une incidence sur les comptes.

Pour le manuel de procédures, les procédures administratives et comptables permettent la mise en application de principes fondamentaux de contrôle interne et, à ce titre, constituent le principal agent par lequel la direction garde le contrôle des opérations² et l'utilisation d'une analyse de contrôle interne pour établir un programme de travail.

Auparavant, vous définirez le canevas d'approche pour l'audit des comptes prévisionnels.

L'approche concernant le contrôle des Etats prévisionnels s'articule autour des trois volets suivants :

- Examen de la démarche prévisionnelle ;
- Contrôle des données ;
- Contrôle du traitement et des Etats de synthèse.

L'élaboration de la stratégie dans une entreprise pose deux grands types de problèmes ; il faut en effet savoir d'abord ,à quels concepts et à quels principes de stratégie on va se référer et ensuite , déterminer suivant quelle procédure va -t- on mener une réflexion stratégique ?

Ce que nous avons étudié dans le milieu PME nous a montré que le terme de stratégie n'évoque rien de précis pour un grand nombre de chefs d'entreprise, le terme le plus proche de la notion de stratégie est celui de développement. Un chef d'entreprise dans le secteur PME comprendra qu'on puisse l'aider à se développer en améliorant sa gamme de produits en lui apportant des procédures afin de mieux organiser ou gérer son entreprise.

¹ BURLAUD Alain,comptabilité et Audit, édition Foucher, France, paris, 2007, p207, p531

² CLAUDE Sicard,Audit de stratégie, édition Dunod, France, Paris, 1997,p15

Lorsqu'il s'agit des grandes entreprises, nous pensons que ces divergences proviennent de la culture même des chefs d'entreprise en matière de stratégies de leurs collaborateurs directs ainsi que l'analyse stratégique qui les ont marqués et qu'ils ont exercés à un moment donné par tel ou tel gourou de la stratégie est tournée sur des concepts par les quels nous voulons relier avec des objectifs il s'agit ici des objectifs fondamentaux qui sont ceux de l'entreprise étudiée.

Passer de l'audit à la stratégie implique, de la part de l'entreprise une capacité de changement au- de- là d'une simple consolidation de la situation actuelle dans un environnement stable, mais bien rares sont les environnements figés et les systèmes de gestion aussi contraignants. Encore faut-il au moins avoir essayé de sortir du mode actuel.

Après le diagnostic, trois attitudes des dirigeants face au futur peuvent se présenter.

Le dirigeant est un homme ouvert qui juge hygiénique une ventilation des idées, quitte à les filtrer ensuite. C'est peut être aussi parce qu'il n'a pas de projet qu'il espère en trouver un ou des pistes pour y parvenir.

Modéliser, c'est non plus regarder les faits de l'intérieur, mais la logique des faits vue de l'extérieur.

A la lecture des caractéristiques, il se projette au-delà de ces faits vers les conséquences possibles qu'elles impliquent et pour arriver à une idée forte. La vue globale doit être menée rapidement recherchée et préparer la visite de l'entreprise en proposant au dirigeant le plan de son intervention et en répartissant les thèmes entre les membres du groupe d'audit si celui-ci est important ; ainsi le système de pilotage de l'entreprise orienté vers les objectifs est géré par des responsables mettant en œuvre des programmes ou du moins des procédures, en application de politiques préétablies. Le système d'information, à double détente, doit irriguer la gestion quotidienne des processus et par comparaison entre les données du passé et les références de normalité et d'objectifs, servir d'outils de gestion aux responsables pour le futur¹.

Cette dernière perspective, loin d'effacer les autres, vient donc les dynamiser et laisse entrevoir ce qui prépare le groupe d'audit à l'esprit stratégique. La connaissance de l'environnement va nous permettre de définir tout ce qui concerne le produit, le marché clientèle et fournisseurs ; donc la vue globale comportent un organigramme suivant des fonctions avec mention des noms de leur responsable. Dans les affaires importantes, on peut développer cet organigramme au niveau des fonctions cependant, par fonction le qui fait quoi présente plus d'intérêt que l'articulation des responsabilités hiérarchiques parce qu'elle va plus loin dans la réalité des responsabilités et les présente de façon comparée. A cet effet, il est souhaitable qu'un groupe d'audit stratégique comprenne au moins trois personnes ou un multiple de trois sauf dans une entreprise purement commerciale ou deux sous groupes peuvent suffire. Donc, le groupe d'audit à tendance à rester dans l'esprit de l'analyse par fonction pour en sortir le mieux est d'aborder en premier lieu le diagnostic global.

¹ MARY VONNE Raoul, Audit stratégique, édition ESF, France, paris, 1989,p57,p105,p40 p69,p196,p232

Quelques critères peuvent aider à prendre le recul suffisant, ils s'orientent autour de trois pôles :

- Environnement – entreprise (marché) ;
- Equilibre interne ;
- Direction .

Pour la comptabilité, notamment dans sa structure, il existe la comptabilité de réalisation, contrôle budgétaire et prévisions, chiffrage de plans d'action et scénarios, contrôle de gestion et la comptabilité analytique par analyse de la comptabilité général ou synthèse d'éléments de coûts.

Pour les entreprises, les objectifs sont tout simplement ceux que définissent les actionnaires, ou qui fixés par le chef d'entreprise s'il est, comme c'est souvent le cas dans les PME, généralement, on omet :

Les raisons de choisir ce sujet

Les raisons essentielles sont liées à la maîtrise des techniques et les normes de la comptabilité générale en supprimant les lacunes se trouvent liées a la gestion stratégique de l'entreprise, organiser et améliorer le système d'information avec les TIC et prendre en considération tout changement subir la comptabilité générale de l'entreprise lorsque une loi exige, comme le passage de PCN aux normes de SCF et ainsi adapter l'entreprise aux changements de l'environnement et diriger l'entreprise dans la bonne voie pour atteindre ses objectifs stratégiques et coordination des investissements.

L'objectif de cette étude est de fournir aux utilisateurs une bonne compréhension de la méthodologie d'audit interne et d'illustrer sa démarche ainsi que sa contribution dans la gestion de l'organisation de l'entreprise.

La problématique : Comment atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise avec la mise en place d'une structure d'audit comptable qui puisse maintenir les normes IAS et IFRS ?

Les hypothèses de recherche

Face aux questionnements posés, nous avons essayé d'expliquer le phénomène des disparités dans la dynamique de la mise en place d'une structure d'audit comptable pour atteindre les objectifs stratégiques a travers un certain nombre d'hypothèses qui sont :

1- L'inexistence d'une structure d'audit comptable entraine une rentabilité unifiable et une mauvaise organisation avec une fiabilité incertaine des comptes annuels et des Etats financiers.

2- Comment faire la distinction entre la mission d'auditeur comptable et celle à la révision comptable.

3-L'inexistence d'un système de contrôle interne et externe au domaine d'audit comptable entraine une augmentation des risques liés à la Fraude.

Par conséquent, nous posons les questions suivantes à travers des échantillons qui contiennent les entreprises suivantes :SIRROR Tlemcen, Renault tructs Remchi et

ENEL AZAZGA Tizi-Ouzou, Le MARCHAL CAROSSERIE INDUSTRIELLE Draa Ben Khedda Tizi-Ouzzou. Pour le développement de cette problématique on va essayer de répondre aux questions suivantes :

Comment définir les notions de normes comptables et quels sont ses objectifs ?

Comment décrire l'environnement de contrôle ?

Quelle est la méthodologie spécifique du contrôle interne ?

Dans quel cycle peut-on maîtriser le risque ?

Quels sont les domaines de recherche de l'audit comptable ?

Méthodologie de recherche : Nous avons introduit dans notre démarche la méthode descriptive et analytique, donc pour élucider la problématique posée et vérifier les hypothèses de travail, nous- nous sommes appuyés sur deux outils de recherche : une recherche bibliographique approfondie ainsi que sur une analyse documentaire des travaux universitaires et scientifiques qui traitent du domaine.

Pour mener à terme ce travail de recherche, nous l'avons scindé en trois parties :

La première partie est intitulée: La stratégie de développement dans l'entreprise industrielle avec la disponibilité d'une structure d'audit comptable qui sera consacrée au traitement de l'entreprise industrielle à sa stratégie, à ses objectifs stratégiques, et au diagnostic par rapport aux objectifs stratégiques liés à la définition de l'audit comptable et des branches d'application, dans les domaines stratégiques .

Il s'agit d'expliquer l'audit interne, l'audit externe, l'auditeur et l'audité les éléments justificatifs, et l'échantillonnage à base de l'opinion de l'auditeur. Comment préparer un programme d'audit la méthodologie d'une mission d'audit Interne ? Ensuite on va passer à l'étude des normes prévues dans le manuel des processus de gestion pour vérifier les applications des lois.

La seconde partie intitulée : La méthodologie à suivre par l'audit comptable afin d'atteindre les objectifs stratégiques .Nous éclairera sur l'audit stratégique, l'audit de management , l'audit bancaire, l'audit comptable et financier. L'aspect de contrôle des comptes comptables de l'entreprise comme les créances , les comptes de trésorerie détournement de disponibilité et audit de trésorerie détaillé, les stocks, les valeurs, les mobiliers, autres éléments d'actifs, les dettes et les capitaux propres.

Enfin, la troisième partie intitulée : L'audit interne pour diriger la stratégie de la firme. Nous allons présenter des études de cas des entreprises industrielles pour montrer la démarche de contrôle interne, pour les comptes de bilan et comptes de résultat.

Conclusion générale : Interprétation des résultats obtenus.

PREMIERE PARTIE :

*La stratégie de développement dans l'entreprise
industrielle avec la disponibilité
d'une structure d'audit comptable*

Introduction

La stratégie de développement nous informe sur l'avenir de l'entreprise, son environnement et ses concurrents... ;

Elle nous fournit surtout un éclairage sur les tiers, les nouvelles technologies, les processus de production et les différentes législations sur la fiscalité et le commerce. Donc la stratégie de développement c'est un ensemble des activités mises en place pour répondre aux besoins des générations actuelles sans compromettre le bien – être des générations futures .

La position de l'entreprise par rapport à des concurrents potentiels ainsi que ses parts de marché sont mis en évidence. Et on s'aperçoit aussi que les normes et les standards du COSO et de l'IIA ne suffisent pas à réformer l'administration et que par exemple la réforme budgétaire est nécessaire à la formulation des objectifs (d'où la démarche française qui a mis la LOLF au début du processus) qu'il faut changer la comptabilité publique , le rôle de la cour des comptes et celui des inspections, etc.

Ainsi le maintien d'une cellule d'audit comptable est fondamental pour la stratégie de développement surtout pour la sauvegarde du patrimoine et des ressources de l'entreprise .Donc les auditeurs comptables au sein de l'entreprise n'ont pas l'obligation de résultats ils sont jugés par les dirigeants de l'entreprise sur le caractère constructif de leurs recommandations du fait qu'ils doivent participer à la solution des problèmes soulevés au sein de l'entreprise ainsi que la cellule d'audit comptable qui maintient le mode d'organisation administrative, L'émergence de la fonction d'audit interne dans les grandes entreprises et organisations résulte de la volonté de celles –ci à se doter d'un outil d'investigation afin de maîtriser leur croissance, la décentralisation, la complexité des opérations, c'est essentiellement que au niveaux de système hiérarchique qui introduit l'audit comptable pour une bonne contrôle de toutes les activités de l'entreprise (achat, vente, stock production, investissement ...), avec la mise en place d'un comité d'audit afin d'adapter une stratégie de contrôle des contrôles, et maîtriser les risques .C'est ce que nous allons tenter de développer dans la première partie.

Cette partie contient deux chapitres, le premier chapitre est consacré à l'analyse de la stratégie adoptée pour contrôler le patrimoine de l'entreprise, et le second analysera L'audit comptable et son but pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle.

CHAPITRE 01 :

*La stratégie adoptée pour contrôler
le patrimoine de l'entreprise*

Introduction

L'approche fonctionnelle traditionnellement utilisée pour analyser des comptes sociaux prêter le flanc à de nombreuses critiques lorsqu'il s'agit d'analyser des comptes consolidés. En effet, selon cette approche le long terme, le principe d'affectation consiste à affecter les ressources stables prioritairement au financement des emplois stables, la règle d'équilibre fonctionnel exige que les ressources stables soient suffisantes pour financer les emplois stables. Donc le patrimoine de l'entreprise comporte tous les biens, les matières et les immobilisations enregistrés dans les comptes d'actifs de l'entreprise, ainsi que tous les documents, les objets et matériels sensibles ou coûteux qui doivent être protégés (chéquiers, caisse, processus de fabrication, contrats informations financiers, micro ordinateurs).il est essentiel d'adapter une théorie stratégique de contrôle fiable.

Ce chapitre va présenter l'entreprise industrielle avec ses différentes classifications ainsi que la stratégie de l'entreprise pour la gestion stratégique, définir les axes de la gestion opérationnelle et réaliser ses missions de contrôle. Dans ce chapitre on va traiter quatre sections : la première section est la stratégie adoptée pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle, la deuxième est la stratégie pour l'entreprise industrielle, la troisième l'économie industrielle la quatrième est l'entreprise face à la mondialisation.

Section 01 : La stratégie adoptée pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle.

La stratégie consiste à prendre une décision, qui nous semble raisonnable, et qui tient compte du maximum d'informations possibles. Ainsi le patrimoine d'une entreprise recouvre, l'ensemble de ses droits de propriétés corporels et incorporels.

1. Définition de l'entreprise

Une entreprise est un groupement de moyens matériels-humains-financiers (appelés facteurs de production) réunis dans le but de produire dans les meilleures conditions économiques des biens et des services destinés à la satisfaction des besoins matériel et culturels de l'homme.

Selon la dimension et l'étendue de son champ d'action, une entreprise peut exercer une ou plusieurs activités et former une ou plusieurs unités, succursales ou filiales.

Ainsi, l'entreprise est un ensemble de moyens mis en œuvre afin de produire des biens et services qui seront vendus sur le marché dans l'intention d'obtenir des bénéfices.

Donc l'entreprise est une organisation sociale autonome et provisoire qui se fixe comme but l'assurance de sa vie et son développement pour la commercialisation des produits de son activité.

Elle se fixe un but : vivre et se développer .

Ses moyens : commercialiser les produits de son activité.

2. Qu'est- ce- qu'une entreprise ?

La vie économique est aujourd'hui organisée autour d'entreprises qui donnent à la civilisation occidentale plusieurs de ses critères essentiels : urbanisation, rythme de vie, cadre immédiat de l'activité professionnelle de million de salariés. Sont autant de conséquence directe de la montée en puissance de cette catégorie de la vie économique et sociale. Particulièrement de sa brève histoire, l'image globale de l'entreprise a connu de profonds revirements en résonance avec un contexte culturel qui lui a été plus au moins favorable selon les époques.

Hier, terrain privilégié de la lutte des classes dénigrées, comme lieu d'aliénation d'oppression et d'exploitation, aujourd'hui laboratoire d'une nouvelle forme de consensus politique et social espace d'épanouissement et de réalisation personnels, l'entreprise post moderne est devenue dans les années 80 l'objet de tous les désirs, le cœur de cible d'une société en mal d'idéalisme et incontestablement, de l'action envahissant l'imaginaire et le peuple des métaphores excessives.

Bien plus, la logique productive et marchande, les méthodes managériales, l'esprit d'entreprise ont été érigés en modèle de référence au point d'envahir très largement le service public qui ne reprend plus aux exigences du modèle bureaucratique Wébérien . Son activité a partout été et de tous côtés, remise au centre de l'attention se voulant aux antipodes d'un passé qu'on déclare définitivement révolu. L'entreprise moderne est devenue une communauté éthique, elle s'affirme comme le pôle d'excellence dans tous les domaines , proclame haut et fort sa mission sociale et culturelle en prétendant parfois réconcilier en une vaste synthèse harmonieuse l'économique, social et le culturel.

Si la place de l'entreprise dans la vie économique est aujourd'hui largement reconnue, cela ne signifie pas pour autant que sa définition fasse l'objet consensus. L'entreprise est l'une de ces notions de sens commun pour lesquelles il est toujours malaisé de préciser clairement le contenu. Au-delà des difficultés liées à la superposition particulière du champ savant et vulgaire, cette situation tient au moins à trois faits majeurs.

Tout d'abord, l'entreprise constitue un objet scientifique pour de nombreuses disciplines qui s'inscrivent dans les traditions scientifiques, des paradigmes théoriques, épistémologiques irréductibles les uns aux autres.

Ensuite, les conceptions de l'entreprise à l'intérieur même des champs disciplinaires ne sont pas homogènes et continuent d'évoluer en fonction des développements théoriques. Enfin, le concept d'entreprise recouvre des réalités socio-économiques difficilement comparables dans leurs modes de fonctionnement interne et externe, ainsi, ces notions de TPE (Très Petites Entreprises) de PE (Petites Entreprises), de ME (Moyennes Entreprises), et de GE (Grandes Entreprises) sont regroupées sous un même vocable alors qu'elles présentent une large diversité de forme.¹

¹ LASARY, théorie des organisations, édition et distribution El dar Othmania, Alger, 2007, p 11, p 12 .

A ce titre, la multitude et la diversité des types d'entreprises rendent difficiles toutes tentatives de définitions génériques qui ne peuvent que traduire partiellement les modalités opératoires de leurs modes de fonctionnement interne et externe.

- La définition de l'INSEE. Il s'agit de toute unité légale personne physique ou morale qui, jouissant d'une autonomie de décision, produit des biens et des services marchands et non marchands.

- Une définition (un petit peu précise) : il s'agit d'une unité économique, juridiquement autonome, relevant d'une forme cataloguée du droit, qui exerce à titre principal et habituel une activité indépendante de production de biens et de services destinés à être vendus, perçoit des ressources et gère un patrimoine (MERIGOT) .

L'examen des entreprises met en évidence d'autres aspects :

- Elle est un centre de comptabilité et de profit ;
- Son activité est à la fois continue et fixe ;
- C'est un lieu de travail individuel et collectif ;
- C'est un centre de décision autonome ;
- Elle est fondée sur la prise de risque.

L'entreprise est donc une forme particulière d'organisation (il ya à la fois action collective et autonome) elle exclut les activités non marchandes et les activités temporaires.

3. Les fonctions de l'entreprise

- Fonction technique de production .
- Fonction commerciale.
- Fonction financière.
- Fonction de sécurité.
- Fonction comptable.
- Fonction administrative.
- Fonction d'audit comptable.

4. La fonction d'audit

Et pour beaucoup d'auteurs, la fonction d'audit ne peut se comprendre par référence à l'ensemble du système de contrôle organisationnel de la firme. Donc selon H. BOUQUIN, « une des conditions essentielles de survie d'une entreprise résident dans la capacité de ses membres à agir de manière cohérente dans les sens des objectifs poursuivis. » cette proposition, qui n'est pas, sans rappeler une définition de la stratégie, implique que lorsqu'une certaine complexité est atteinte, du fait de la taille par exemple, le critère de taille est de surcroît tout à fait théorique car même dans une petite entreprise, notamment lorsque le responsable exerce par ailleurs une activité opérationnelle . Le besoins d'un minimum de contrôle organisationnel, se fait sentir. Le contrôle de gestion est alors l'un des éléments du système de contrôle organisationnel.

On comprend alors que celui-ci puisse légitimement se poser des questions telles que :

- Le contrôle actuel est-il suffisant ?
- Les moyens affectés sont-ils appropriés ?

L'audit vise à répondre à ce type d'interrogations et apparaît ainsi comme l'évaluation du contrôle de sorte que selon l'expression de P. CANDAU « l'audit est en fait le contrôle des contrôles : il mesure et évalue l'efficacité de tous les contrôles dans l'entreprise ⁽¹⁾.

5. Classification des entreprises

Les entreprises peuvent être classées selon l'activité, la taille et la forme juridique.

5.1. Classification selon la nature de l'activité

Entreprise industrielle : ayant pour activité principale la transformation des matières premières achetées en produits finis (prêt pour la consommation ou l'utilisation) ou en produits semi-finis (destinés à être utilisés pour fabriquer d'autres produits).

Entreprise commerciale : elles ont pour activité principale l'achat des marchandises et revente en leur état, c'est-à-dire sans aucune transformation.

Entreprise prestataire de services: leur mission est d'assister et compléter les entreprises précédentes en leur fournissant des services, c'est le cas des compagnies de transport, les assurances.

Entreprise agricole : c'est l'unité d'analyse est l'exploitation destinée à la production agricole, animale ou forestière.

5.2. Classification selon la taille

Il n'est pas chose facile de donner une classification des entreprises selon leurs tailles, mais on peut se baser sur le montant des ventes, l'importance des fonds des exploités, le nombre des travailleurs, etc.

5.2.1 Les grandes entreprises

C'est les entreprises qui réalisent des économies d'échelles et emploient plus de 250 personnes (les entreprises de pétrole).

5.2.2. La micro-entreprise

C'est l'ensemble des entreprises qui emploient 1 à 9 personnes, et réalisent un chiffre d'affaires annuel égal ou inférieur à 20 millions DA.

5.2.3. La petite entreprise

C'est l'ensemble des entreprises qui emploient 10 à 49 personnes et qui réalisent un chiffre d'affaires égale ou inférieur à 200 millions DA avec un total de bilan égal ou inférieur à 100 millions de DA.

5.2.4 La moyenne entreprise

C'est l'ensemble des entreprises qui emploient 50 à 250 personnes et qui réalisent un chiffre d'affaires annuel entre 200 millions à 2 milliards de DA, et un total de bilan annuel entre 100 et 500 millions de DA.

5.3. La classification selon la forme juridique

On distingue en Algérie plusieurs catégories d'entreprises dont les principales sont :

¹- WEILL Michel , l'audit stratégique qualité efficacité d'organisations, AFNOR France,Paris,2003,p11,p38

- Les entreprises individuelles .
- Les sociétés au nom collectif.
- Les sociétés à responsabilité limitée.
- Les sociétés par actions.

5.4. Les entreprises individuelles

C'est la forme d'entreprise la plus répandue. La majorité des petits commerçants, des entreprises artisanales et agricoles sont des entreprises individuelles.

Dans l'entreprise individuelle, le capital appartient à une seule personne.

5.5. La société en nom collectif

Les associés en nom collectif, ont tous la qualité de commerçant ,et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales .

5.6. sociétés à responsabilité limitée (SARL) : Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (E.U.R.L)

La société à responsabilité limitée est instituée par une ou plusieurs personnes qui ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports. Lorsque la société à responsabilité limitée ne comporte qu'une seule personne en tant « qu'associé unique » celle-ci est dénommée « entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée »

Le capital social de la société à responsabilité limitée ne peut être inférieur à 100000.00 DA. Il est divisé en parts sociales d'égale valeur nominale de 1000.00 DA au moins.

5.7. La société par actions

La société par actions est la société dont le capital est divisé en actions et qui est constituée entre des associés qui supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports. Le nombre des associés ne peut être inférieur à sept (07), le capital social doit être de cinq (05) million de Dinars au moins si la société fait publiquement appel à l'épargne et de un (01) million de Dinars au moins dans le cas contraire.

Les entreprises publiques

Dans ce genre d'entreprises, les fonds sont la propriété de l'Etat.

Les entreprises mixtes : Elles se caractérisent par une association entre l'Etat et les privés.¹

6. La fonction comptable de l'entreprise

La comptabilité est la principale technique utilisée pour saisir les différentes activités réalisées au sein des entreprises.

C'est une mémoire écrite qui enregistre toutes les opérations qu'engagent l'entreprise vis-à-vis des tiers ou les tiers envers elle- même.

¹ BELHKIR, comptabilité générale approfondie, édition copyright eurl, Alger,2004 p 13 P14

Elle fournit à partir d'une évaluation monétaire de tous les mouvements de flux et de stock (réel ou financier) les informations permettant d'apprécier les performances des firmes et d'aider à la prise de décision.

A l'origine, des données comptables étaient destinées exclusivement aux dirigeants et aux créanciers ; aujourd'hui leur diffusion est plus large puisqu'elle permet d'informer les administrations, les investisseurs et même le grand public, si l'entreprise est cotée en bourse.

La fonction comptable recouvre les activités suivantes :

- Tenue des livres de comptabilité (livre journal, grand livre, livre d'inventaire ..)
- Elaboration des documents de synthèse (bilan TCR, tableaux, annexes)
- Etablissement des déclarations fiscales (TVA, TAP, résultats fiscal ...)
- Etablissement de situations comptables intermédiaires (bilan, TCR, mensuel...)
- Tableau de bord permanent.

7. Fonction et statut d'un service d'Audit Comptable au sein de l'entreprise

Les auditeurs Externes (dans les pays anglo-saxons) et les commissaires aux comptes (en France et dans les autres pays) accomplissent une mission permanente de vérification devant déboucher sur la certification des comptes sociaux . On peut dire qu'ils ont une obligation de moyens et que la certification n'exprime qu'une opinion, un degré de confiance que peuvent inspirer les comptes sociaux.

Par contre, les Auditeurs Comptables internes, au sein de l'entreprise, n'ont pas d'obligations de moyens mais des obligations de résultats . Ces auditeurs sont jugés par les dirigeants de l'entreprise sur le caractère constructif de leurs recommandations du fait qu'ils doivent participer à la solution des problèmes qu'ils soulèvent.

Trois objectifs sont assignés à l'Audit Comptable :

- L'intégrité du patrimoine.
- La protection de tous les biens de l'entreprise.
- La régularité et la sincérité des informations données dans le bilan et les documents sociaux.

Ces objectifs impliquent la mise en place des règles et mesures et des moyens humains et matériels adaptés à l'entreprise et propres à prévenir, ou tout au moins à révéler sans retard, les erreurs et fraudes (Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés de France). Font partie du contrôle interne , toutes les activités de vérification ,de pointage et d'audit interne¹.

8. L'organisation sans relation avec l'audit comptable :

Définition : organiser est tout à fait une science au stade de la conception et un ART au stade de la mise en place. Les problèmes dans les organisations évoluent, ce qui mène aux nouvelles découvertes que l'on fait appliquer dans la pratique de l'organisation.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, pratique de l'audit, éditions Berti, Alger, 2005, p5

9. Le contrôle interne, caractéristiques des organisations

Sur le marché, les transactions sont coordonnées par le mécanisme de l'équilibre de l'offre et de la demande à travers la détermination du prix, de la transaction. Dans l'organisation, les transactions sont coordonnées par la voie hiérarchique. Sur le marché, les coûts liés à la transaction sont donc ceux liés aux mécanismes d'information, alors que dans l'organisation les coûts de transaction sont liés aux procédures de décision et de contrôle interne.

D'un point de vue économique, le lieu de réalisation d'une transaction dépendra donc de l'arbitrage entre le coût de réalisation de la transaction sur le marché et celui de sa réalisation au sein d'une organisation. Lorsque WILLIAMSON (1985) a ainsi étudié les facteurs susceptibles d'expliquer le recours à l'organisation, plutôt qu'au marché, trois aspects des transactions ont été relevés :

- 1- La spécificité des actifs.
- 2- L'incertitude sur le déroulement de la transaction.
- 3- La fréquence de la transaction¹.

10. Le système d'organisation ,structure de l'organisation, séparation des fonctions

Une entreprise dispose d'une certaine structure que la direction transmet par la présentation de plans, d'organisation ,de définition des objectifs performants de l'entreprise, organigramme de l'ensemble de l'entreprise et en détail, des secteurs, avec indication des liaisons hiérarchiques et fonctionnelles, définition des responsabilités pour chaque activité et enfin une description des postes indiquant l'étendue des responsabilités de chacun (²).

10.1. La simplicité

Pour l'enregistrement comptable d'une facture, trois comptes doivent au minimum être mouvementés : le compte d'achat ou de vente pour le montant hors taxe, le compte de la TVA pour la TVA et le compte de trésorerie pour le règlement de la dette ou de la créance. Le plus souvent un quatrième compte est mouvementé, le compte de tiers client ou de fournisseur.

10.2. L'adéquation aux besoins de l'entreprise

La diffusion des informations internes, sous forme de listings informatiques, répond rarement à ce principe pour reproduire un adage connu « trop d'information tue l'information » une tâche n'a de raison d'être que si elle répond à un besoin dans l'entreprise, le bon contrôle interne ne vise pas à multiplier les contrôles, mais à définir a faire appliquer les contrôles pertinents.

11. Dans l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication

Ces nouvelles technologies conduisent parfois à remettre en cause des procédures de contrôle interne auparavant considérées comme acquises. En contrepartie, ces

¹ PIGE Benoit, Audit et contrôle interne, édition Ems management, France, paris, 2004, P 25

² THIERY- DUBUISSON Stéphanie, l'audit, édition la découverte, France, paris, 2004, p 49

remises en cause produisent une évolution du rapport entre les coûts de transaction liés aux marchés et ceux liés aux entreprises.

11.1. Les étapes majeures d'une transaction

Pour chaque transaction on distingue ainsi trois étapes cruciales à l'autorisation ou à l'initialisation de la transaction, la manipulation physique ou le contrôle des actifs liés à la transaction.

11.2. L'enregistrement comptable de la transaction

Il est souhaitable qu'aucune personne n'exerce simultanément deux de ces fonctions. De plus, il est préférable d'établir une description précise des tâches de chacun et ca limite d'engagement de l'entreprise par exemple, un directeur d'usine sera autorisé à engager des investissements auquel ceux-ci seront d'un montant inférieur à 10000 euro mais au-delà, il devra exécuter en référant à son P.D.G, voire à son conseil d'administration, de même, un chef comptable pourra être habilité à signer les chèques d'un montant unitaire inférieur à 500 euro, au-delà, il devra les porter à la signature du directeur financier.

11.3. La supervision

La supervision comporte l'approbation finale des transactions et la vérification de la réalisation des contrôles de base.

11.4. Dans le déroulement des tâches

Pour identifier et corriger les erreurs, le contrôle interne doit s'assurer de la simplicité de la transaction.

- L'identification des sources d'erreurs :

Les enregistrements comptables doivent être aussi simples que possible et doivent être conçus pour répondre aux besoins de l'entreprise.

Comment le contrôle interne se traduit-il au sein de l'entreprise ?

Le système de contrôle interne doit être adapté à chaque organisation, en fonction de la nature des activités à remplir, il doit assurer le respect d'un certain nombre d'activités à remplir, il doit assurer le respect d'un certains nombres de principes (la séparation des tâches, la supervision et la conservation des actifs), il doit également être adapté aux différentes tâches pour permettre une identification et une réduction des sources d'erreurs.

11.5. Dans l'organisation de l'entreprise

Les procédures opérationnelles et les méthodes d'enregistrement et de traitement des transactions utilisées par les petites entreprises sont souvent très différentes de celles utilisées par les grandes entreprises.

12. Objectifs du contrôle interne et procédures à mettre en place

12.1. La séparation des tâches

Elle suppose que la structure organisationnelle soit clairement définie et que les différentes étapes des transactions soient correctement appréhendées.

12.2. La description de la structure organisationnelle

La structure organisationnelle, les responsabilités et les tâches de chacun doivent être clairement définies, l'utilisation d'organigrammes commentés, précisant la nature des postes, les relations hiérarchiques et les responsabilités, est souhaitable ⁽¹⁾.

13. L'audit informatique : L'audit informatique, l'audit des systèmes d'information évalue les risques d'un environnement informatique ou d'une application par exemple, les salaires ou la facturation. Ces missions se font en choisissant avec le client les processus des métiers à évaluer, de même que les processus COBIT.

¹ - PIGE Benoit, op. cit, p37, p 39

Section 02 : La stratégie pour l'entreprise industrielle

La notion de champ stratégique peut être encore étendue .En effet, ce champ stratégique pourra comprendre toutes les institutions avec lesquelles l'entreprise est en relation étroite voire, en interaction et qui influencent sa stratégie sur l'environnement.

1. Définir le concept stratégique de l'entreprise

Toute pratique repose sur une théorie, même si les acteurs eux-mêmes sont inconscients, en ses termes s'explique Peter DRUCKER le grand maître de la science de gestion dans son livre les entrepreneurs. Un autre expert en la matière, Elfred Sloan, qui a été P.D.G de général Motors au cours de la première moitié de ce siècle s'exprime ainsi dans son livre. Mes années au Général Motors.

Toute entreprise doit avoir un concept définissant son industrie. Il existe une logique dans la façon dont on gère ses affaires confrère avec les faits et les circonstances de l'industrie.

Un troisième gourou, (Henry Mintzberg) a aussi fait un commentaire semblable comme le rapporte un article de la Haryard businessse Review de 1980⁽¹⁾.

La stratégie c'est la conception de l'organisation pour faire face à son environnement pendant un certain temps afin de disposer d'une stratégie originale et intégrée . L'entreprise doit compter sur un individu capable de conceptualiser, sa stratégie de « visualiser » la manière dont l'organisation se comportera face à son environnement. on ne peut énoncer explicitement une stratégie qu'une fois cette vision est bien établie, ce qui n'est pas évident à faire.

2. Le problème posé par l'élément du groupe de production

Ce problème est dans une grande mesure relié au problème précédent et notamment a la notion de filière. Il peut être posé de la manière suivante dans quel cas faut – il une stratégie de contrôle intégré de la filière ? Il faut distinguer trois types de stratégies des firmes :

- la stratégie d'intégration en Amont. Exemple : la relation avec les fournisseurs .
- la stratégie d'intégration en Aval. Exemple : la relation avec les clients .
- la stratégie vers un monopole naturel.

3. La stratégie d'intégration en Amont

Cette tendance à l'intégration des firmes industrielles est dictée par le besoin de s'assurer les matières nécessaires au fonctionnement de la production .Elle peut être synthétisée comme suit : la firme, alors ne s'intéresse pas qu'au profit statique, mais aussi a la réduction de l'incertitude, a sa pérennité ou a sa survie, a l'augmentation de son pouvoir sur son environnement .

4. La stratégie d'intégration en Aval

Cette stratégie consiste pour les firmes, à essayer de s'assurer les marchés a leurs produits. Elle peut être résumée comme suit :

¹ - ROBERT Michel DEVAUX Marcel, penser stratégie, édition . DUNOD, France, paris, 1994, p 94.

Si la maîtrise des approvisionnements face aux aléas constitue à l'évidence une raison majeure de volonté d'intégration vers l'amont de la filière, il en est de même pour les stratégies de contrôle des débouchés, qui poussent les entreprises à s'orienter vers l'aval.

5. La stratégie de constitution de monopoles naturels

Cette tendance consiste pour les firmes à s'installer, à se concentrer dans certains segments stratégiques d'une filière donnée. La encore, les firmes pétrolières et pétrochimiques sont un exemple significatif. Ainsi donc, nous avons vu que si la question de définition d'une branche peut sembler être réglée par les trois notions de produits, processus de production et de firmes¹.

6. Définition de la stratégie

Pour comprendre ce qu'est la stratégie et les rapports qu'elle entretient avec l'aspect opérationnel des entreprises considérons deux aspects d'une importance cruciale pour la survie de toute entreprise, le quoi et le comment : que veut être l'entreprise et comment devrait-elle y parvenir ? Ces deux questions font partie intégrante de la réflexion à long terme d'une entreprise.

La stratégie devrait donner une image de l'entreprise telle qu'elle veut être dans l'avenir. La stratégie est un regard porté sur ce que l'entreprise devrait être et non pas sur la façon dont elle y parviendra. Nous définissons ainsi la stratégie : la structure qui guide les choix déterminant la nature et l'orientation d'une entreprise. Ces choix portent sur les produits ou services d'une entreprise, ses marchés, ses principales capacités, sa croissance, son rendement et l'affectation de ses ressources.

7. La force motrice

Nous préférons poser des questions sur la nature et l'orientation de l'entreprise. Par exemple, pourquoi vous trouvez-vous dans cette affaire plutôt que dans une autre ?

Pourquoi fabriquez-vous tels produits au lieu de tels autres ? Pourquoi vous êtes-vous implanté sur certains marchés et pas sur d'autres ? Le concept de force motrice est la clef vous permettant de gérer stratégiquement les grands choix de produits ou de marchés auxquels se trouve confrontée votre entreprise. (2).

8. Définition de la stratégie selon ALLFRED Chandler (1918)

Il démontre que chaque modification importante de la structure à modifier leur structure.

Il caractérise ainsi un cycle d'activité de l'entreprise.

1^{er} stade : la petite entreprise mono-activité qui est faiblement structurée et qui appuie son développement sur une logique de volume.

2^{ème} stade : l'entreprise croit, s'étend géographiquement amenant un renforcement de la fonction administrative pour coordonner le fonctionnement des différents sites.

¹IGHERMAT Arezki, l'industrie pétrochimique en Algérie, doctorat d'état en sciences économiques, 1981, université Alger, p30-p32.

² - BENJAMIN Trégoe Johzimmerman, la force motrice une nouvelle stratégie éditions enter, France, paris, 1982, p 14, p 47.

3^{ème} stade l'entreprise élargit ses activités au- de- là de son activité de base en intégrant des fonctions qui étaient gérées jusque-là par d'autres sociétés cela l'amène alors à s'organiser par fonction.

4^{ème} stade : l'entreprise diversifie ses activités et met en place une organisation décisionnelle (la firme multi-divisionnaire).

Chandler démontre donc que les modes organisationnels dépendent en amont de la stratégie et que le manager se doit de déterminer les choix structurels qui renforcent l'efficacité de la stratégie.

9. Comment s'organiser pour élaborer une stratégie ?

L'élaboration de la stratégie continue de revêtir une importance critique mais elle demeure toujours extraordinaire et difficile à réaliser. La difficulté ne dépend pas des efforts et du temps consacrés à cette tâche. C'est plutôt la nature même de la stratégie qui suscite les difficultés. La stratégie traite des fins pas des moyens.

Autres difficultés : le caractère de la dimension future du temps où se déploie la stratégie.

Une autre difficulté mérite d'être notée : de nombreux cadres ne savent pas élaborer une stratégie, tout simplement et non pas parce qu'ils sont incompetents. La méthode d'élaboration de la stratégie doit déboucher sur deux grands résultats. Premièrement, elle doit faire ressortir « le sens » de l'orientation intuitive et inarticulée que portent en eux des cadres.

10. Les types de stratégies

10.1. Stratégies défensives et offensives

Ces stratégies sont, en fait, la conséquence logique du diagnostic stratégique préalable. Elles cherchent à réduire les principales faiblesses de la firme par rapport au marché et aux concurrents notamment, à supprimer les dysfonctionnements internes les plus importants mis en évidence et à la protéger contre les menaces externes.

10.2. Les voies de la croissance patrimoniale

a) La croissance interne (stratégies d'expansion) La croissance interne résulte du développement propre à l'entreprise, ce qui se traduit par la création ex nihilo d'unités nouvelles .

b) La croissance externe (stratégies d'acquisition) La croissance externe résulte du développement de l'entreprise par l'acquisition de tout ou partie d'entreprises existantes . Ce type de croissance a notamment des effets patrimoniaux (la valeur des actifs de l'entreprise augmente) et juridiques (les entreprises peuvent fusionner entre elles , ou l'une d'entre elles est absorbée par l'autre , et perd son identité juridique) . En fait , les modalités pour ne racheter que des établissements ou des filiales d'une autre entreprise ou d'un groupe de sociétés .

10.3. Les stratégies génériques

La structure des coûts d'une activité se caractérise de manière très synthétique par la proportion des coûts fixes, d'origine centrale ,des coûts fixes spécifiques et des coûts variables. Suivant la dominante observée, sur le plan des coûts , et suivant les

potentialités de différenciation présentées par la chaîne de valeur, il est nécessaire de réfléchir à des voies stratégiques différentes. Il faut s'orienter vers la recherche d'un avantage stratégique par les coûts. Lorsqu'elle révèle une prépondérance du coût variable unitaire direct et des coûts fixes spécifiques par rapport aux coûts fixes centraux qui lui sont alloués, il faut penser en termes de différenciation

10.4 La stratégie fondée sur l'avantage par les coûts

Ce type de stratégie oriente les efforts de l'organisation vers la minimisation de l'ensemble des coûts qu'elle met en œuvre pour créer de la valeur. En règle générale, il conduit à choisir des activités dont les caractéristiques renforcent le potentiel de synergie déjà existant, activités pour lesquelles la maîtrise des coûts partagés est un savoir faire déterminant.

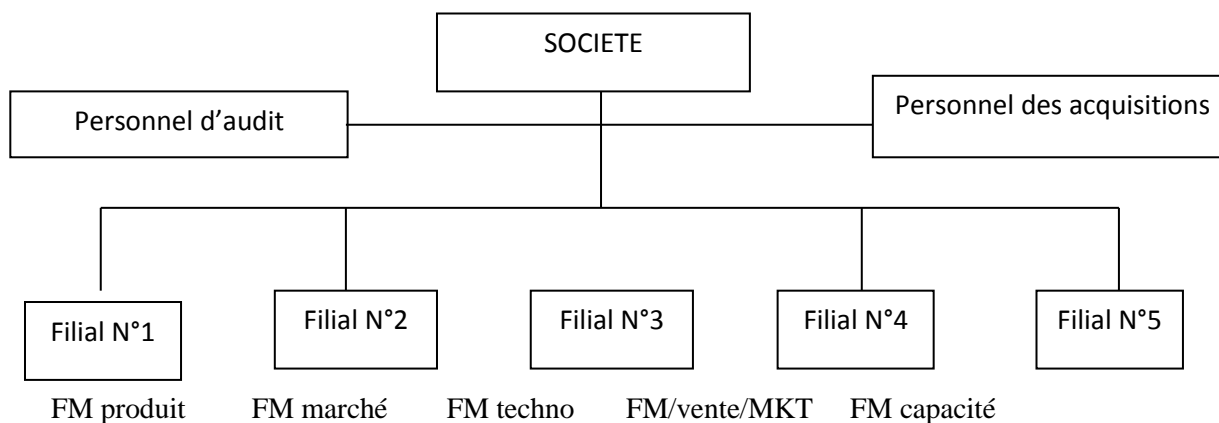
10.5 La stratégie fondée sur la différenciation

Un établissement se différencie de ses concurrents lorsqu'il acquiert une spécificité reconnue et valorisée par ses clients. Cela lui offre en principe la possibilité de vendre plus cher et de bénéficier d'une clientèle plus fidèle. Nous l'avons vu, construire une différenciation à un coût, et seul une différenciation générant une valeur supérieure à ce coût mérite d'être envisagée.

11. Systèmes d'information

Les discussions qui permettent de soulever les problèmes critiques concernent aussi la question des systèmes. Il arrive dans plusieurs entreprises, après l'acquisition de systèmes informatiques perfectionnés et coûteux, qu'on se rende compte qu'ils ne correspondent pas à la stratégie adoptée.

Figure N° : 01 : Organisation orientée du rendement ou du profit:



Source d'information : MICHEL Robert . MARCEL Devaux op cit,p273

12. Objectifs stratégiques ou objectifs opérationnels

En travaillant avec nos entreprises clientes, nous avons remarqué que beaucoup de personnes n'arrivaient pas à distinguer objectifs stratégiques et objectifs opérationnels. La plupart des gestionnaires ont fait semblant d'être assez compétents quand il s'agissait d'établir des objectifs opérationnels mais peu d'entre eux savent

comment formuler des objectifs stratégiques. Définissons d'abord ce que sont les objectifs opérationnels, Dans la plupart des entreprises il existe un rituel annuel au cours duquel chaque service fonctionnel rassemble certaines données et effectue des prévisions en termes de revenus et de coûts pour l'année à venir. Le responsable du service concerné fixe ensuite des buts et des objectifs à atteindre qui sont : il faut l'espérer légèrement supérieurs aux objectifs de l'année en cours la même cérémonie se déroule dans les services suivants.

- Les ventes, le marketing, la fabrication, la comptabilité les ressources humaines, la recherche, le service à la clientèle, les autres principaux services...¹
- Les objectifs stratégiques sont de nature très différentes, les objectifs stratégiques se rapportent à quatre éléments d'une entreprise ; chacun étant un aspect primordial du profit stratégique de l'entreprise dans l'avenir ou dans la vision qu'ont en ces éléments :
 - Les produits
 - La clientèle
 - Les segments de marché.
 - Les marchés géographiques.

Les objectifs stratégiques sont des concepts militaires, un objectif stratégique est une position à conquérir ou à protéger. Le concept est simple dans un espace militaire : celui qui commande doit savoir que parmi les trois collines qu'il possède sur le flanc droit du champ de bataille.

Les mêmes concepts s'appliquent aux affaires. Le P.D.G et l'équipe d'une direction d'une entreprise doivent bien comprendre quelles « collines » ils doivent capturer afin de gagner la guerre. Il y'a quelques années j'occupais la fonction de chef de production dans une entreprise de biens de consommation courante, et j'étais responsable d'un produit de base de margarine, à cette époque nous détenions environ 65% du marché, nous avons consciemment pris la décision, en tant qu'entreprise, de ne jamais laisser notre part de marché descendre sous la barre de 60%. D'autre part, on définit aussi des objectifs stratégiques offensifs. Ils représentent les nouvelles collines à capturer et serviront d'indicateurs de bon fonctionnement de notre stratégie. Naturellement des tactiques offensives sont alors mises en place pour s'assurer que ces objectifs se matérialisent. Les objectifs stratégiques défensifs et offensifs servent alors de cadre de référence pour l'élaboration d'objectifs opérationnels dans chaque service ou département de l'entreprise.

13. Le diagnostic stratégique

Ce diagnostic est une analyse des capacités de l'entreprise devant la concurrence et compte tenu d'un environnement donné . Il va permettre d'apprécier les activités de l'entreprise, sa position concurrentielle, ses points forts et points faibles. Ce diagnostic va permettre d'asseoir la stratégie future de l'entreprise. (2)

¹ - ROBERT Michel , DEVAUX Marcel , op. cit, p 22, p 271, p 273.

² - HAMDI Kamel , comment diagnostiquer et redresser une entreprise, édition Rissala, Alger 1995, p 31.

14. Objectifs de la stratégie

Une amélioration de la productivité par la réduction du prix de revient des produits et de leurs composants.

- une plus grande maîtrise technologique des différents processus de fabrication, de maintenance et de contrôle de qualité
- une plus grande flexibilité de la fabrication

15. Les objectifs stratégiques

Il importe de constater que contraintes et objectifs sont presque synonymes et provoquent les mêmes effets sur l'entreprise, comme l'expriment Cyert et March. Les objectifs d'une entreprise constituent une série de contraintes plus ou moins indépendantes. Afin de sélectionner de véritables objectifs stratégiques il est utile d'identifier les différentes parties prenantes qui gravitent autour du système d'entreprise et qui en privilégiant les objectifs naturels propres à leur logique spécifique, risque de lui imposer un ensemble d'objectifs et de contraintes difficilement conciliables. L'entreprise elle-même qui, en tant qu'entité économique à part entière doit, au moins pour survivre et éventuellement se développer, respecter un certain nombre d'impératifs économiques fondamentaux qui s'imposent à elle comme un véritable système de contraintes. Viennent ensuite les différents groupes d'individus qui sont liés au système d'entreprise : actionnaires, dirigeants et personnel salarié. Chaque groupe a ses propres objectifs particuliers et égoïstes par rapport à la firme et peut, en les lui dictant, lui imposer autant de contraintes supplémentaires. Le dernier partenaire potentiel dans la définition des objectifs est l'environnement lui-même : soit qu'il impose d'autres impératifs, soit que l'entreprise considère comme étant de sa responsabilité d'intervenir directement sur certains aspects de l'environnement pour les corriger et se fixe des objectifs en conséquence. Exemple d'une entreprise qui se refuse à fermer une usine dans une zone déjà fortement touchée par le chômage¹.

16. Les objectifs d'un diagnostic stratégique

En provenance de l'environnement, celles-ci sont regroupées en quelques grandes catégories. Les contraintes externes s'imposent à la firme délimitant le terrain de jeu et les règles qu'elle doit respecter. L'analyse en forces et faiblesses, simple conceptuellement, est souvent extrêmement délicate dans la réalité. Toute force importante aujourd'hui peut devenir une faiblesse potentielle demain et vice versa. Au moment de l'analyse la difficulté réside dans le fait que l'on peut être tenté de classer tous les facteurs dans les deux colonnes, chacun d'eux révélant souvent des aspects positifs et des cotés négatifs. La classification ne peut être absolue mais seulement relative. Un taux de croissance des ventes, un taux de rentabilité, un ratio de trésorerie ou une capacité de production excédentaire ne sont ni des forces ni des faiblesses. Ils ne deviennent l'un ou l'autre qu'en fonction de l'environnement.

¹ SERGGE Oreal, management stratégique de l'entreprise, édition economica, France, Paris, 1993, p145-p147

17. Les différents types de décisions en entreprise

Toute entreprise peut se définir comme un système qui, comme tout système, comporte trois composants des entrées, qui par le biais d'un processus de transformation (la boîte noire) produite des sorties. L'entreprise est un système ouvert dans la mesure où elle est en perpétuelle relation et interaction avec les systèmes environnants. Il est possible de faire la typologie des décisions : les fonctions opérationnelles, de pilotage et stratégiques .

17.1 Les décisions opérationnelles

Ces décisions constituent le cœur du système d'entreprise. Elles ont pour caractéristiques d'être très nombreuses, quasi quotidiennes, répétitives et de ne concerner le plus souvent qu'un des sous – systèmes de l'entreprise . Elles n'ont en général que des effets à court terme. Ces décisions peuvent le plus souvent être quantifiées et l'objectif recherché est fréquemment un objectif d'optimisation : maximisation d'un chiffre d'affaires, d'un volume, d'un taux, d'un ratio, d'une marge ou minimisation d'un coût, d'un délai .Chiffrables ,ces décisions peuvent être généralement modélisées (modèles de gestion de trésorerie, de gestion de stocks ...) .

17.2 Les décisions de pilotage

Ces décisions consistent à identifier les écarts, à analyser leurs sources ou leurs causes et à prendre des mesures correctives .C'est la fonction de pilotage ou administrative. Elles consistent plutôt à piloter, à gérer au mieux l'entreprise à l'intérieur d'un axe stratégique , défini antérieurement et à prendre des actions correctives pour ramener la firme à la stratégie choisie .

17.3 Les décisions stratégiques

Les décisions stratégiques consistent à piloter au mieux l'entreprise à long terme. Elle implique une analyse approfondie de l'entreprise telle qu'elle est actuellement dans son environnement et une analyse aussi approfondie et sans doute, plus importante de l'entreprise telle qu'elle peut devenir. La réflexion et la décision stratégique ainsi représente la partie la plus importante et la plus noble de la fonction de dirigeant d'entreprise. les décisions stratégiques doivent rester relativement rares, une entreprise ne peut se permettre des virages stratégiques brutaux trop fréquents. L'entreprise et l'environnement doivent être constamment analysés afin de vérifier que la stratégie actuelle est la meilleure .

18. Planification et mécanisme de la décision

La planification est un art difficile , toutes les organisations qui la pratiquent ont le sentiment d'être continuellement en recherche. Il est clair pour un planificateur expérimenté, que la planification est tout à la fois un processus d'information, de communication, de réflexion et de décision. Mais comment concevoir et mettre en œuvre un système de planification, sur une économie toute entière, qui optimise ou simplement qui satisfait ces différentes utilités ?La planification, parce qu'elle est un processus associant et orientant des hommes dans leur manière de penser, de décider et

d'agir ne peut faire abstraction de la psychologie des individus, ni de leur système de valeur¹.

19. La planification stratégique

D'avantage qu'un outil du contrôle de gestion, la planification stratégique en constitue un de ses supports dans la mesure où le contrôle de gestion est l'instrument à l'aide duquel les dirigeants s'assurent que les objectifs généraux de l'entreprise à court terme, mais surtout à moyen et à long terme et de leur organisation définie par rapport aux finalités de l'entreprise.

20. Le tableau de bord

20.1. Définition et rôle du tableau de bord

Contexte : La planification stratégique et le processus d'élaboration du budget ont permis de fixer des objectifs aux différents niveaux de l'entreprise, ainsi que les moyens à mettre en œuvre pour atteindre ses objectifs. Les responsables prennent en permanence des décisions fondées sur les informations dont ils disposent, une information pertinente et transmise rapidement. Apparaît clairement comme une des conditions nécessaires à une prise de décision efficace. Le tableau de bord joue un rôle d'alerte, il permet de déceler rapidement les écarts par rapport aux résultats recherchés².

21. L'audit vers la réduction de l'asymétrie d'information

Une des principales causes de la relation entre les dirigeants et les actionnaires est l'asymétrie d'information. Si les actionnaires avaient une connaissance parfaite des actes des dirigeants et des éléments d'information dont ce dernier dispose, ils seraient à même d'apprécier la pertinence des décisions de gestion. Ainsi que pour objet de réduire l'asymétrie d'information en mettant à la disposition des actionnaires une partie de l'information dont dispose le dirigeant. Néanmoins, le dirigeant est en même temps le responsable de l'information financière qui fournit aux tiers et aux actionnaires en particulier, pour des raisons d'intérêt personnel il peut être tenté de modifier la présentation des états financiers pour donner une vision de la performance de l'entreprise plus favorable à ses intérêts. Dans ce cadre, afin de réduire l'asymétrie d'information, l'audit a pour objectif de fiabiliser tout au moins les informations transmises.

22. Les différentes formes d'asymétrie de l'information

L'audit permet de réduire à trois niveaux différents d'asymétrie d'information liée au gouvernement des entreprises.

- a. Le niveau le plus souvent étudié est celui entre les dirigeants et les représentants des actionnaires ; les administrateurs peuvent exiger d'avoir accès aux informations de gestion. (3)

¹ CHALAL Hamid Doctorat 3^{em} cycle analyse critique de la prise de décision stratégique dans l'entreprise publique Algérienne, université paris – dauphine France, 1986, p 155, p172

² JEAN Emmanuel, COMBES et MARIE Christine la Brousse Audit financier et contrôle de gestion édition union, France, paris, 1997, p172

³ - PIGE Benoit, op cit, p96, p97

b. Le second niveau d'asymétrie d'information est entre les actionnaires, leurs représentants, et les administrateurs. Ces derniers ont accès aux informations internes alors que les actionnaires n'ont accès qu'aux comptes annuels.

c. Le troisième niveau d'asymétrie d'information existe quand les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public pour l'épargne.

23. Emettre une opinion sur la qualité de l'information financière

L'appréciation de la qualité de l'information financière se fait à partir de quatre critères :

23.1 La prudence : Est l'appréciation raisonnable des fait afin d'éviter le risque, de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entreprise .

23.2 La régularité : Les comptes signifie la conformité à la règle de mutation.

23.3 La sincérité des comptes : Concerne l'évaluation correcte des valeurs comptable (ce qui ne signifie pas l'exactitude) et l'appréciation raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants de l'entreprise auditée .

23.4 l'image fidèle : L'image fidèle constitue le principe à respecter lorsque la règle, ou le principe généralement admis n'existe pas ou lorsqu'elle est insuffisante pour traduire la réalité .

24. La stratégie de développement : La stratégie de développement économique local a pour objectif de stimuler l'économie locale et régionale pour renforcer la compétition et la capacité d'emploi des entreprises sur place . Pour cela, les activités de DEL créent des opportunités d'échange d'expérience entre les communautés des entrepreneurs et leurs associations professionnelles d'un côté et l'administration avec les structures d'appui locales de l'autre côté. Des contraintes du développement de l'économie locale sont identifiées et discutées afin de trouver des solutions en commun accord. Il est possible de regrouper les contraintes de l'économie locale au niveau des thèmes suivants :

- Environnement réglementaire local ;
- Fourniture des services aux entreprises.

25. Stratégie de Développement de l'unité ENIEM

La stratégie de développement de L'ENIEM pour l'unité de lampes de MOHAMMADIA prévoit la maîtrise de l'appareil de production et la technologie dans sa totalité par une intégration verticale et horizontale du complexe en dimensionnant les besoins des futures unités ,en fonction des besoins de l'unité mère (lampes) et des besoins futurs du marché. une gamme importante de produits et de composantes de lampes sera fabriquée par le complexe .Il se spécialisera dans la fabrication et le développement des différentes sources de lumières ainsi que leurs composants tout en développant en même temps les structures annexes de soutien telles la maintenance, la

conception de pièces et outils, le contrôle de processus, l'assurance qualité et l'organisation générale du complexe¹.

26. La concurrence multidimensionnelle

La réussite de la stratégie d'une entreprise est toujours dépendante de celle de ses concurrents. L'incertitude concurrentielle de celle de ses concurrents. L'incertitude concurrentielle fait partie des préoccupations des stratèges de la firme au même titre que l'incertitude interne à mener à bien les tâches constitutives des chaînes de transactions internes et externes (ou chaînes de valeur) et l'incertitude due aux institutions de l'environnement.

27. Les actions concurrentielles

Les actions concurrentielles forment un processus dynamique constitué d'interactions entre les entreprises. Nous proposerons ensuite une typologie des manifestations concurrentielles puis les attaques, les réponses et le couple dynamique « attaque – réponse »².

28. Les stratégies de développement du domaine stratégique

Il semble logique de supposer, voire d'affirmer que l'entreprise cherche à développer son domaine stratégique, en d'autres termes qu'elle recherche la croissance. cette affirmation peut s'appuyer sur trois logiques d'action :

- Une logique d'allocation des ressources disponibles : la croissance va de pair avec la recherche des économies d'échelle et de variété des produits .

- Une logique de valorisation des capitaux investis. Conformément au modèle PIMS (profit impact of mark and strategy), l'obtention de parts de marché supérieures entraîne des profits supérieurs.

- Une logique d'intention : les dirigeants des grandes entreprises sont jugés davantage sur la croissance que sur le profit. La grande taille permet à l'entreprise de détenir un pouvoir de marché, d'exercer des effets de dépendance, de maîtriser son environnement, d'influencer les forces concurrentielles et la structure de son secteur.

Cette apologie de la croissance a été sérieusement critiquée au cours des années quatre vingt (1980).

- Les très grandes entreprises ont été sévèrement touchées, et ont révélé une capacité d'adaptation stratégique insuffisante. Les restructurations ont tendu à l'éviction des activités les moins rentables, à la réduction des personnels, au recentrage sur des activités clés. Les petites entreprises se sont développées avec rapidité, remettant en cause ce dogme de la croissance, donc de la taille supérieure. En effet, les dirigeants de ces entreprises recherchent l'autonomie et craignent la perte de contrôle. Il en découle que les modes de développement actuels des entreprises sont devenus plus complexes. On peut distinguer un développement patrimonial et un développement contractuel. La croissance patrimoniale consiste à envisager le développement de

¹CHALAL Hamid , Doctorat 3^{em} cycle, op . cit, p 155

² GHERTMAN Michel stratégie de l'entreprise théories et actions, Economica, paris, 2004, p140, p142- p144

l'entreprise sur la base d'une possession plus importante d'actifs matériels et immatériels, ce qui conduit à une augmentation de la valeur patrimoniale de l'entreprise (ensemble de l'actif moins les dettes). La croissance contractuelle consiste à étendre le champ d'influence de l'entreprise, sans mettre en jeu ses capitaux ou ses actifs, du moins directement, mais en développant des relations fortes avec la partie du champ quasi intégrée et en le contrôlant¹.

29. L'audit stratégique

L'audit stratégique ne se réduit pas à l'audit de la stratégie d'une part, le concept de stratégie fait aujourd'hui encore l'objet de controverse quant à sa définition (école managériale, école behavioriste) et sa démarche (méthode des matrices, problème de segmentation de marché, interaction avec la concurrence) plus simplement, l'audit stratégique sera défini ici comme :

- Portant sur les choix, par une ou plusieurs entreprises ou institutions, d'une politique à long terme ;

L'audit opérationnel est quant à lui, consacré aux aspects de la gestion à moyen terme.

30. Objectif d'une mission d'audit stratégique

Les besoins motivant une mission d'audit stratégique peuvent être regroupés en trois grandes catégories, en égard à la définition retenue :

- D'une part , les organes de contrôle ou de surveillance des entreprises et des institutions assument la responsabilité de fixer les objectifs à long terme .

Cette perspective oblige ce type d'instance à envisager diverses questions de fond et notamment conduit à formaliser les choix suivants :

- Politique de développement ou de désinvestissement,
- spécialisation sur les créneaux occupés ou diversification des produits, des clientèles,
- internationalisation ou approfondissement du marché national,
- croissance interne ou externe,
- politiques d'innovation ou de standardisation.
- D'autre part , les instances de contrôle ne sont pas toujours familières de l'état de l'art en matière de technologies nouvelles et de gestion .
- Enfin les organes de contrôle sont fréquemment amenés à prendre en considération des critères de décision qui vont au-delà des règles préétablies de la communication financière et du droit, local ou international. (2)

¹ MARCHESNAY Michel , management stratégique, Édition Chihab, Alger,1997, p121, p122.

² - LIONEL Colins. GERARD Valin, l'audit et contrôle interne aspects financiers opérationnels et stratégiques, Dalloz, France, Paris, 1992, P 293, p296.

31. Synergie et profils de compétence

La synergie c'est des éléments fondamentaux de la stratégie des entreprises, il s'agit de réaliser l'accord entre les caractéristiques de l'entreprise et l'évolution des produits et des marchés. La synergie est souvent désignée sous le nom « 2+2 » pour indiquer que l'entreprise entend obtenir une nouvelle combinaison d'activités, davantage que la somme des résultats partiels.

A défaut des calculs irréalisables, la méthode que nous allons exposer permettra d'évaluer qualitativement les effets combinés. Donc la mesure de la stratégie est à maints égards analogues à ce qu'on appelle « l'évaluation des forces et faiblesses ».

Le concept de synergie : chaque produit commercialisé contribue aux résultats de l'entreprise pour un chiffre de ventes annuel de V dollars, dont il y a lieu de déduire des frais d'exploitation de E dollars avec un instrument de I dollars.

$$\text{Le taux annuel de rapport R.O.I} = \mathbf{R.O.I} = \mathbf{V1} - \frac{\mathbf{E1}}{\mathbf{I1}}$$

Et pour les produits de la firme : P1, P2,.....Pn on peut écrire que le montant total de volume d'affaires de la firme, de ses frais d'exploitation et de ses investissements.

$$V_t = v_1 + v_2 + \dots + v_n$$

$$E_t = E_1 + E_2 + \dots + E_n$$

$$I_t = I_1 + I_2 + \dots + I_n$$

Le rendement de l'investissement pour la totalité de l'entreprise sera (R.O.I)= $V_t - E_t / I_t$

Les économies d'échelle permettent à de grandes entreprises d'exploiter à moindres frais contrairement aux petites entreprises. Ce qui signifie.

Pour

$$V_s = V_t \text{ on a :}$$

$$E_s \leq E_t$$

$$I_s \leq I_t$$

Pour l'ensemble des firmes indépendantes.

$$\text{Soit } (R.O.I)_s \geq (R.O.I)_t$$

Un raisonnement analogue permet de formuler des faits sous cette autre forme :

$$V_s \geq V_t$$

$$E_s \leq E_t$$

$$I_s = I_t$$

Ce qui signifie au niveau égal d'investissements, l'entreprise ayant une gamme de produits étendue sera avantagée par rapport à des concurrentes de moindre envergure parce que, généralement, elle travaillera plus économiquement et gagnera davantage.

32. Type de synergie

Nous appelons synergie cet effet : « 2+2 = 5 » par le quel la firme peut obtenir de l'exploitation de ses ressources un rendement combiné supérieur à la somme de ses éléments. Les types de synergie qu'on trouve sont : ⁽¹⁾

La synergie des ventes ,la synergie de l'exploitation, la synergie des investissements et la synergie de la direction.

33. Grille des compétences

Le cadre que nous cherchons devra posséder deux caractéristiques essentielles :

- a) Pour avoir une portée générale, il devra faire état de zones de compétence communes à la plupart des secteurs.
- b) Pour être applicable à une firme déterminée, ces zones de compétence devront comprendre les qualités et les ressources dont dépendent, et les compétences seront classées par domaines fonctionnels.

34. La recherche et le développement

Nous les définissons comme étant l'ensemble des fonctions visant à créer un produit comme LIABILISABLE. Y seront inclus la recherche fondamentale et appliquée, la constitution de maquettes et de prototypes, le design industriel et la préparation des bleus ; ainsi que le développement des méthodes et des techniques.

34.1. L'exploitation

Couvre les approvisionnements, le planning de la production et le contrôle de son exécution, l'outillage, les techniques, de fabrication, le contrôle de la qualité, la gestion des stocks et la fabrication du produit.

34.2. Le marketing

Comprend toutes les activités concourant à vendre le produit : Publicité, promotion des ventes, distribution (y compris transport et stockage).

34.3. La direction générale et financière

Entrasse trois groupes d'activités visant respectivement :

- a) A établir le schéma général des relations entre l'entreprise et son environnement, ce qui implique de choisir une stratégie, de répartir l'ensemble des ressources, et de lui faire acquérir de nouvelles positions .⁽¹⁾

¹ - IGOR Ansoff, stratégie du développement de l'entreprise édition .d'organisation, France,Paris, 1989, p85-p88

- b) A exercer dans tous les domaines fonctionnels la direction et le contrôle de l'entreprise par un ensemble « intégrés » de décisions concernant en particulier les prix, le niveau des stocks de la production et des stocks.
- c) A procurer à tous ces départements le personnel voulu pour assurer des services tels que la comptabilité générale, le service et la formation du personnel.

35. Le concept de stratégie

L'intérêt pour la stratégie a suscité après avoir pris conscience que l'environnement de l'entreprise est devenu imprévisible.

36. Définition des activités de l'entreprise et lien commun

Pour être plausibles, des définitions aussi vagues sont trop peu précises pour servir de cadre au développement stratégique de la firme. Faudrait-il en conclure que l'activité des chemins de fer appartiendrait au secteur des transports routiers par semi-remorques ? . On pourrait penser que oui. Mais alors pourquoi les taxi ou la location de voiture ? . Ce sont après tous des activités de transport. La faiblesse de concepts tels que « le secteur des transports » ou « industrie énergétique » est qu'ils sont trop vastes pour qu'on y perçoive « le lien commun » qui relie les activités présentes aux futures extensions et qui permet aux observateurs de voir où va l'entreprise et aux dirigeants de savoir la guider.

Il n'est pas sans intérêt d'étudier la façon dont les entreprises définissent la nature de leurs activités. Les unes se caractérisent par leur gamme de produits (fabricants de transistors, de machines outils ou d'automobiles), d'autres par leur technologie (aciéries, vitrerie, fabrication d'aluminium). Chacune peut offrir un large éventail de produits variés à des utilisateurs différents, mais il existe un lien comme fourni par la fabrication ou la technologie.

Une telle conception se révèle donc trop large, mais l'identification, traditionnelle d'une entreprise avec un secteur particulier est devenue trop étroite, aujourd'hui, nombreuses sont les entreprises dont l'activité s'établit à plusieurs secteurs.

En outre, les frontières changent sans cesse et de nouveaux secteurs surgissent constamment, ou radio, le transport, l'énergie nucléaire, l'électroménager n'existaient pas il ya cinquante ans. L'entreprise doit adopter une stratégie qui, d'une part, lui serve de guider et d'autre part, laisse place à la croissance.

37. Le concept de stratégie

La stratégie est l'un des ensembles de critères de décision qui guident le comportement d'une organisation, par exemple :

- a) Les critères permettant de mesurer les performances actuelles et futures de l'entreprise, les critères de qualité ;
- b) Les règles qui régissent les rapports de l'entreprise avec l'environnement extérieur.

¹ - IGOR Ansoff, op. cit, p97, p 98, p 107 -p 109

- c) Les règles qui gouvernent les rapports internes et les procédures à l'intérieur de l'entreprise ;
- d) Les règles suivent l'entreprise dans la marche quotidienne de ses activités, appelées grandes orientations opérationnelles.

38. Les caractéristiques d'une stratégie du point de vue des objectifs

- a) Comme la stratégie et les objectifs servent tous deux à sélectionner les projets, qu'on peut les crier similaire. Ils sont pourtant bien distincts. Les objectifs sont les buts que l'entreprise s'est fixé alors que la stratégie est le moyen d'y parvenir
- b) En définitive, stratégie et objectifs sont interchangeable, à la fois dans le temps et selon les niveaux hiérarchiques, ainsi, certains critères de performance (par exemple la part de marché) peuvent être un objectif à un moment donné et une stratégie à un autre ce qui est stratégique à un échelon supérieur de direction devient un objectif à un échelon inférieur.

39. Les types de stratégies

La pratique moderne utilise deux types de stratégies

39.1. La stratégie de portefeuille opérationnel

Pour définir la stratégie du portefeuille opérationnel, on peut préciser dans quel champ d'activités stratégiques (C.A.S) l'entreprise entend opérer à l'avenir et quel rapport vont entretenir ces cas entre eux.

Le concept de vecteur de croissance qui indiquait dans quelle direction l'entreprise avait l'intention de pratiquer la stratégie du portefeuille opérationnel.

Tableau N° 01 Composants de vecteur de croissance

Produit Missions	ACTUELS	NOUVEAUX
ACTUELLES	Pénétration du marché	Développement des produits
NOUVELLES	Extension du marché	Diversification

Source d'information : IGOR Ansoff, op.cit, p116

39.2. Stratégie concurrentielle

La stratégie de portefeuille opérationnel indique dans quels champs d'activités stratégiques et selon quelles combinaisons l'entreprise compte parvenir à ses objectifs.

Selon la théorie micro-économique, le succès sur un marché dépend entièrement du prix du produit ou du service. Grâce au volume des ventes, le coût unitaire sera réduit par les économies d'échelle, et la firme aura ainsi les prix de revient les plus faibles de son secteur. Elle pourra donc maximiser à la fois son volume et ses bénéfices.

Deux des présupposés au consommateur sont peu différenciés.

Le seul critère de choix du client est de minimiser le coût de ses achats.

40. Forme de comportement stratégique

Le style de management qui se rapproche le plus de l'adaptation organique est le mode réactif : dans ses conditions normales, la direction réduit au minimum les changements stratégiques, l'exemple typique étant celui d'HENRY FORD et son modèle T, déjà évoqué plus haut quand une entreprise de type « réactif » enregistre une baisse de croissance ou de bénéfice, la direction considère qu'elle est due à des erreurs de fonctionnement (Stock, non contrôle, ou guerre des prix lancée par la concurrence) et cherche à redresser la barre à l'aide des mesures opérationnelles (réduction des coûts, baisse des prix).

Ce n'est qu'en cas d'échec de ces mesures que la direction aura recours à des mesures stratégiques et il s'agira plutôt d'aménagement.

Henry Mintzberg un des chercheurs les plus influents dans le domaine du développement stratégique, parle dans ce cas de stratégie implicite de l'entreprise, quant à James Bream Quinn, il qualifie le management ad hoc de logique évolutive, ainsi que nous l'avons déjà indiqué.

Comme le montre la troisième colonne, quand il s'agit de changement discontinu, le management ad hoc est réactif et différé. Dans le premier cas, les responsables reconnaîtront probablement le besoin de changement avant l'arrivée de la crise et s'attaqueront à la rupture de façon organisée et méthodique.

Le management ad hoc s'est manifesté tout au long de notre siècle et depuis les années 40, il occupe une place dominante dans les firmes progressistes dotées de solides services de marketing et de recherche, il a connu des succès spectaculaires et a été préconisé comme la clé de la réussite dans le best-seller de Peters et Waterman, (1).

41. Etablissement des stratégies de consolidation ou de Repli

L'objet de l'audit n'étant pas de substituer le dirigeant à l'auditeur, il ne lui sera pas demandé d'être stratège.

42. L'approche préalable

Elaborer une stratégie, suppose d'une part que l'on dispose de tous les éléments d'information interne et externe pour lister des options réalistes et formuler des objectifs cohérents.

La stratégie engage l'entreprise pour l'avenir, il lui sera difficile de revenir en arrière en cas d'erreur. La prudence est donc requise, l'expérience à cet égard joue un rôle modérateur prépondérant.

43. Changement de cas volontaire

Une société croit en son produit, le marché teste lui donne confiance. Pourtant, le lancement n'est pas couronné de succès car l'accueil de la clientèle est mitigé.

¹ - IGOR Ansoff op cit, p 116, p 119, p 274

Les difficultés issues du changement de cas volontaire, ne sont pas seulement d'ordre marketing et logistique, elles sont amplifiées par les problèmes d'information.

44. Maitrise de l'événement imprévu et incontrôlable

Sil suffisait de s'entourer des meilleurs collaborateurs et d'un auditeur chevronné, s'il suffisait de mettre en place des systèmes de contrôle et d'information sophistiqués, la plupart des entreprises notamment les plus importantes, réaliseraient grâce à leur stratégie des performances extraordinaires. Il n'existe pas, par définition, de parades a priori face à un événement imprévu.¹

45. Les objectifs de l'audit

Obtenir des réponses sincères et spontanées :

Le premier objectif de l'auditeur sera d'obtenir de la part des audités des réponses sincères et spontanées. Les réponses des audités constituent, en effet, la matière première de l'audit. Ainsi pourrat- il dresser un authentique bilan de l'existant et de restituer un vécu.

46. Dresser le bilan de l'existant

L'existant en matière d'intelligence collective s'assimilera a à l'existence du flux d'informations plus ou moins denses, coordonnées ou informels.

L'auditeur ne se bornera donc pas de restituer une réalité souvent désordonnée et dénuée de sens il fera parler la réalité en la comparant. L'auditeur va donc comparer la réalité de l'intelligence collective a l'intelligence économique.

47. Les points généraux de l'audit

47.1 La maitrise et le management de l'intelligence économique

L'auditeur doit vérifier s'il existe au sommet de l'entreprise ou de l'administration une autorité ayant en charge la maitrise globale c'est-à-dire la direction de l'intelligence économique. Existe-t-il un délégué général a l'intelligence économique ?

47.2 La mémoire :

La mémoire d'une entreprise est en principe de trois natures mémoire formelle centralisée et accessible . Mémoire formelle à accès contrôlé ou non centralisé.

Mémoire informelle, humaine, complémentaire soit par impossibilité de tout enregistrement soit pour des raisons supérieures de confidentialité (sources humaines)

L'auditeur vérifiera s'il existe au sein de l'entreprise une mémoire vivante et ordonnée capable de créer les intelligences utiles entre les questions stratégiques ou tactiques.

La mémoire de l'intelligence économique, à l'instar de la maitrise ou de l'analyse, est d'abord un mode de pensée et d'action cohérent. L'organisation et la mise en place des systèmes ne sont que des conséquences et des applications de ce mode de pensée.

¹ - BRUNO Camus,Audit marketing,édition d'organisation,France, paris, 1988,p 144

47.3. Les réseaux :

Les réseaux de l'intelligence économique sont des réseaux de personnes compétentes dans un domaine professionnel, c'est-à-dire des acteurs reliés les uns aux autres par un langage commun. Ces réseaux vivent aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise. L'auditeur commencera par vérifier si les réseaux de compétences nécessaires à l'acquisition fermée sont identifiés et si la mémoire globale ou les mémoires existantes sont capable d'en créer d'autres à la demande.

47.4. L'analyse :

L'auditeur recensera lui-même les compétences reconnues dans des domaines particuliers et vérifiera si les compétences ont été dans le passé associées et utilisés pour l'analyse d'information.

48. Les points particuliers de l'audit

48.1 La veille scientifique et technologique : l'auditeur aura avec les veilleurs un entretien approfondi destiné à mesurer l'intégration de la veille scientifique et technologique au système d'intelligence économique.¹

48.2 La veille documentaire

En tant que carrefour inévitable de l'intelligence économique, la documentation est un lieu stratégique qui mérite un séjour prolongé de l'auditeur au même titre que la fonction de classement et d'archivage.

49. La diffusion de l'information

L'auditeur mesurera l'intensité, le rythme et l'efficacité de la diffusion de l'information au sein de l'entreprise. Chaque audité est en effet un émetteur et un récepteur potentiel d'information.

50. Les sources ponctuelles d'information

L'auditeur vérifiera si les sources ponctuelles d'information sont utilisées à bonnes efficacités par l'entreprise ou l'administration.

51. L'usage d'internet dans l'entreprise

L'administration ou l'entreprise possède-t-elle un fournisseur d'accès ?

52. Les veilles spécifiques

L'éventuel des veilles spécifiques mesurera la curiosité de l'entreprise et sa volonté de percevoir l'environnement comme proche ou lointain.

L'auditeur fera le point sur les veilles spécifiques permettant à l'entreprise de détecter des menaces ou des opportunités.

53. Les échecs

L'auditeur prendra connaissance des archives concernant les contentieux et en particulier, celles concernant les échecs de l'entreprise .

¹ - BERNARD Besson – CLAUDE POSSIN Jean, audit d'intelligence économique, édition Dunod, France, Paris 2002, p51, P 53- p 61

Les produits abandonnés, et les marchés perdus, (à partir de ces dossiers) l'auditeur dressera la liste des acteurs et des témoins à qui il demandera quels sont à leurs yeux les raisons de l'échec.

54. Le marché du renseignement économique

L'auditeur insistera particulièrement sur ce point où la responsabilité de l'entreprise peut être gravement engagée.

Qui maîtrise et coordonne les contrats de sous-traitance ?

Quels types d'informations sont sous-traités ?

Quels sont les rapports qualité prix et quelle est la valeur de l'information obtenue ? Ces informations peuvent-elles être produites en justice le cas échéant ?

Quels sont les prestataires d'information habituels ?

L'auditeur évaluera l'aptitude de l'entreprise à évoluer sur le marché du renseignement économique et commercial. Il fera analyser les coûts, le bilan des opérations en cours et démontrera les achats inutiles, dispendieux ou dangereux le cas échéant pour l'entreprise.

55. La perception extérieure et l'image de l'entreprise

A cette occasion l'auditeur évaluera la perception de l'image de l'entreprise et de ses produits.

56. Les produits de l'intelligence économique

L'auditeur analysera et évaluera la qualité des produits et la réactivité de l'intelligence économique face à des événements imprévus (facteur temps).

57. Le processus de décision

Les décisions ne relèvent pas uniquement du management ou de la direction générale. chaque jour, les membres de l'entreprise prennent aussi des décisions qui, sans être essentielles ou stratégiques, façonnent néanmoins l'avenir quotidien de l'organisation.

58. L'audit sécuritaire

Les métiers de la sécurité ne sont pas des métiers d'improvisation, ils sont devenus comme pour d'autres branches d'activité, le fait d'authentiques spécialistes et requièrent des connaissances juridiques, sociologiques, psychologiques et technologiques très sérieuses. Improviser dans ce domaine est mal jouer ⁽¹⁾. L'audit portera sur le recensement des moyens humains et matériels et de leur coût face aux menaces qui environnent l'entreprise ou le service.

59. L'audit des objectifs stratégiques de base

L'auditeur doit donc analyser l'existence, la cohérence et le niveau de réalisation des objectifs stratégiques, si possible, sur une période de référence assez longue. Il sera aussi intéressant de rapprocher les données chiffrées et la chronologie des décisions stratégiques.

¹ BERNARD Besson, CLAUDE POSSIN jean, op.cit.p 67

60. Les indicateurs de rentabilité

La rotation des actifs sera généralement l'objectif privilégié pour une entreprise opérant avec des marges faibles ; l'auditeur sera souvent conduit à estimer des postes d'actifs excessifs. Il devra cependant les considérer comme les premières approches susceptibles d'être révisées par la suite. En effet, un ratio de rotation des actifs ne révélera jamais une insuffisance d'actif mais par exemple une insuffisance de stocks qui pourrait favoriser la rotation tout en pénalisant la qualité de service.

61. L'objectif de part de marché

Une dégradation de la part de marché détenue par une entreprise peut être un bon indicateur de dysfonctionnement stratégique pour autant que cet objectif fasse l'objet d'une mesure suffisamment précise.

62. Analyse dynamique des indicateurs

A ce stade l'auditeur a pu déceler un certain nombre de dysfonctionnements, exprimés par rapport aux buts et aux objectifs. Ils s'inscrivent dans la perspective du plan stratégique au cours d'exécution. Dans la majorité des cas, l'auditeur aura aussi intérêt à situer son analyse dans une perspective plus globale (¹).

64. Les objectifs relatifs à la clientèle

La première question est donc celle de l'existence effective des objectifs relatifs à la clientèle (développement, fidélisation ...) sauf si l'entreprise opère dans une perspective d'orientation clientèle très forte. Il est assez peu probable que de tels objectifs soient effectivement inscrits dans le plan stratégique.

65. Les objectifs relatifs à la qualité

Cette hypothèse n'est retenue que pour mémoriser dans la mesure où elle illustre une situation simple mais rare. Elle suppose en effet une entreprise ou une vision, qui se donne un objectif stratégique relevant spécifiquement du domaine de la qualité, par exemple, un objectif du type, zéro délai, zéro défaut ou zéro panne.

¹ - XILE Michel, op.cit, p 72,p74

Section 03 : L'économie industrielle

La naissance de l'économie industrielle . C'est suite à la tradition d'analyse anglo-saxonne, que cette discipline a connu un fort succès dans les milieux économiques européens et notamment français.

1. L'économie d'échelle

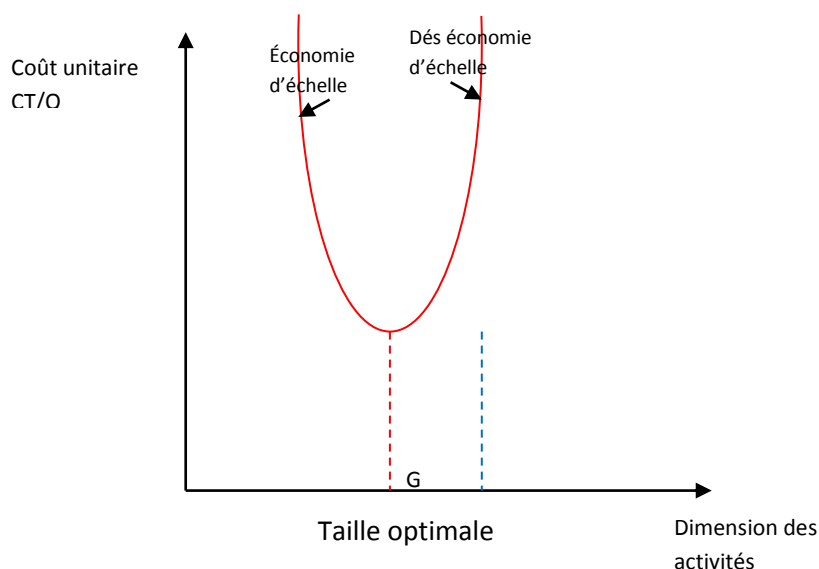
D'A. MARCHALL. il est admis que les prix de revient unitaires doivent diminuer avec la taille des unités jusqu'à un certain stade (à cause de la présence d'économie d'échelle), puis croître en suite (à cause de la présence des économies d'échelle).

1.1. Le phénomène des économies d'échelle

Fondamentalement, le phénomène des « économies d'échelle exprimant la variation des coûts unitaires de production d'un bien en fonction des quantités produites est à rattacher à l'analyse des rendements d'échelle. »

- Dans une activité quelconque, lorsque la quantité des facteurs de production croît (les facteurs x_i représentent le travail, le capital...). Il existe des gains d'efficacité tels que la quantité (Q) de biens produits croît proportionnellement plus vite que la quantité de facteurs ou parole de rendement d'échelle croissant.
- A partir d'un certain stade, il est couramment avancé que les rendements d'échelle, s'épuisent lorsque la quantité de facteur x_i continue de décroître. La quantité (Q) des biens produits croît proportionnellement moins vite, il y a rendement d'échelle décroissant

Graphique N°01 : La courbe en U des coûts de longue période et taille optimale



Source d'information : YVES Morvan, Fondement d'économie industrielle, Economica, paris,1991, P222

Graphiquement la courbe de coût dite « courbe de coût de longue période » la forme en « U » faisant successivement apparaître, selon les rendements sont croissants puis décroissants des « économie puis « des économies » d'échelle le point G serait tel que à ce niveau, la firme balancerait ses avantages et ses désavantages.

2. Economie d'échelle « stratégie des firmes et structures industrielles

2.1. La part des choses

L'existence d'une décroissance des coûts unitaires et surtout l'existence d'une taille minimale (et, plus précisément, de divers seuils critiques de dimensions) influencent largement les stratégies des firmes et participent à l'explication des structures industrielles contemporaines.

Traditionnellement, on justifie les stratégies de concentration et leur développement par les avantages de coût de toutes sortes que procure la grande taille. C'est le désir d'atteindre la taille à partir de laquelle les coûts ne décroissent plus qui explique l'accroissement de la dimension des établissements.

Les regroupements d'activités, les fusions les coopérations entre firmes et, d'une manière générale, toutes les tendances à la cristallisation des activités autour de pôles puissants observés depuis les débuts de l'industrie moderne. En France comme dans la CEE, la considération des économies d'échelle a joué un rôle déterminant dans la diffusion de l'impératif quasi-mythique de la grande taille et dans l'orientation de nombreuses décisions de la politique industrielle.

De la même façon, l'existence d'économies réelles et d'économies monétaires ⁽¹⁾ de toutes natures explique (au moins partiellement) les processus d'intégration au sein des systèmes productifs modernes (afin d'obtenir la longueur optimale des processus de production).

4. L'entreprise dans la vue macro-économique

4.1. La recherche de profit

Faire des profits suppose, pour l'entreprise capitaliste, a trouver des marchés qui transformeront les plus-values en profit commercial, intérêts financiers, etc.

Toute chose ou toute activité humaine peut devenir une marchandise, c'est-à-dire être produite en vue d'un profit réalisé sur un marché. Par exemple, tous les services ménagers (vaisselle, lessive, cuisine) deviennent de plus en plus marchands dans les pays riches (achat de lave-linge et lave-vaisselle avec les produits correspondants, achats de surgelés et de plats préparés, etc) l'autoconsommation diminue ainsi au profit des marchés agroalimentaires et électroménagers. Tout territoire et toute population représentent pour le capitalisme un marché potentiel, c'est pourquoi, depuis l'essor du capitalisme les mécanisme du marché se sont progressivement étendus à l'ensemble de la planète.

5. Analyse du système productif

La fonction de production est le fait d'unités économiques appelées sociétés et quasi-sociétés. Derrière ce terme se cache un ensemble hétérogène d'agents économiques aux structures parfois très différentes et à l'activité variée.

Nous allons voir maintenant comment l'analyse économique regroupe les entreprises en un certain nombre de catégories spécifiques.⁽²⁾

¹ - YVES Morvan, Fondements d'économie industrielle, Ed Economica, France, Paris, 1991, p 237.

² - LASARY, l'économie général, édition distribution dar elotmania, Alger, 2007, p 87.

6. Analyse du système productif par secteur d'activité

L'analyse du tissu économique conduit à regrouper les entreprises selon un certain nombre de critères.

6.1. La notion de secteur d'activité : La fonction première d'une entreprise étant de produire des biens et services, le premier critère de classement est donc le type de production réalisé par l'entreprise. Les sociétés sont donc regroupées en trois ensembles spécifiques selon leur secteur d'activité.

6.1.1 Secteur primaire : regroupe les entreprises agricoles ou travaillant dans les domaines de l'extraction ou de l'exploitation forestière.

6.1.2 Secteur secondaire : regroupe l'ensemble des entreprises produisant des biens économiques.

6.1.3 Secteur tertiaire : regroupe l'ensemble des entreprises fournissant des services aux entreprises ou aux particuliers.

7. Les autres méthodes d'analyse

7.1. La notion de branche d'activité

Branche d'activité : une branche définie l'ensemble des unités économiques qui ont la même activité de production.

Filière d'activité : une filière regroupe l'ensemble des entreprises qui interviennent à un moment ou à un autre dans la production d'un bien ou service fini.

8. Les autres critères de classement possibles :

Le chiffre d'affaires de l'entreprise, le nombre de salariés de l'entreprise, et la structure juridique de l'entreprise.

9. Le facteur de travail

Le facteur de travail est l'un des deux facteurs de production utilisé par les entreprises pour produire. Il est fourni par les ménages qui vendent leur travail en échange d'un salaire.

Le facteur travail est analysé sous deux aspects :

- Son aspect quantitatif : le volume de l'offre de travail disponible.
- Son aspect qualitatif : le travail n'est pas une donnée homogène, il varie selon la qualification des travailleurs.

10. La notion de profit

Le profit correspond à l'Excédent Brut d'Exploitation, il correspond au bénéfice réalisé par l'entreprise. Une fois rémunéré, l'ensemble des agents ayant contribué à la production (fournisseurs de l'entreprise, salariés).

Ce supplément de richesse issu de l'activité productrice de la firme tire son origine de divers éléments, qui varient selon l'analyse économique que l'on en fait :

Pour les libéraux, le profit rémunère le risque pris par l'entrepreneur lorsqu'il crée son entreprise.

11. La notion de patrimoine :

Un patrimoine est un ensemble d'actifs acquis par un agent économique grâce à la part de ses revenus qu'il ne consacre pas à sa consommation immédiate.

Ce patrimoine peut comprendre :

- a. Des actifs financiers : appelés aussi valeurs mobilières de placement.
- b. Des actifs non financiers : terrains, logements, œuvres d'art ...
- c. Le patrimoine domestique : patrimoine qui ne rapporte aucun revenu supplémentaire (logement).
- d. Le patrimoine professionnel : pour les entrepreneurs individuels, on assimile leur outil de travail à du patrimoine.
- e. Patrimoine de rapport : ensemble des placements qui procurent des revenus complémentaires.

Le patrimoine est donc susceptible de rapporter des revenus futurs aux ménages (patrimoine de rapport) ou des plus-values qui vont accroître encore les inégalités dans la répartition primaire.

12. Théorie de la protection dans le cadre des industries naissantes

Cette théorie a été développée par Messieurs LIST, PERROUX et de BERNIS et justifie la mise en place de procédure protectionnistes temporaire pour favoriser le développement de nouvelles industries. En protégeant l'industrie dans le premier temps de son développement le pays permet à cette activité de réaliser des économies d'échelle et de bénéficier des gains d'apprentissage lui permettant de combler son désavantage compétitif initial. Il en résulte une baisse du coût moyen de production par rapport à celui des autres pays exportateurs de ce bien. ⁽¹⁾

13. Une autre expression des économies d'échelle

Soit une fonction de production $Q=f(X_1, X_2, \dots, X_n)$

La fonction f représente des économies d'échelle si

$F(\lambda Q) > \lambda(Q)$ avec $\lambda > 1$

Dans ce cas d'économies d'échelle, le coût moyen diminue tant que le coût marginal lui est inférieur. L'importance des économies d'échelle peut donc être mesurée par l'inverse de l'élasticité de coût (e_c) par rapport à la production, tel que :

$$e_c = \frac{\frac{dCLT}{dQ}}{\frac{CLT}{Q}} = \left(\frac{dCLT}{dQ} \right) \left(\frac{Q}{CLT} \right)$$

Le coût marginal de long terme, CMT et le coût moyen de long terme.

Si CLT est le coût de long terme, CmT est le coût marginal de long terme, CMT est le coût moyen de long terme.

On appelle S le degré d'économies d'échelle tel que :

$$S = \frac{1}{Rc} = \frac{MT}{CmT}$$

Si $S > 1$, la fonction de coût présente les économies d'échelle. ⁽²⁾

Un détour par une expression théorique simple de phénomène

- Soit f , une fonction de production, exprimant la relation entre la quantité Q de biens et le X_i mesurant les quantités de facteurs de sorte que : $Q = f(X_1, X_2, \dots, X_n)$ supposant que l'on multiplie tous les facteurs par un nombre λ positif, nous dirons que f est homogène de degré K si

¹ - LASARY, op. cit. p88,p89,p110, p 175.

² - YVES Morvant, op. cit, p221.

$$F(\lambda X_1, \lambda X_2, \dots, \lambda X_n) = \lambda^k f(X_1, X_2, \dots, X_n)$$

- On peut alors envisager trois cas selon la valeur de k ($\lambda > 1$)

Si $k < 1$, alors $\lambda^k < \lambda$: la production augmente proportionnellement moins que les facteurs : on dit que les rendements d'échelle sont décroissants.

Ainsi, si $k=1/2$, si on multiplie les quantités de facteurs par λ ($=4$), la production n'est multipliée que par $\lambda^{(1/2)}$, soit 2), dans ce cas, les coûts unitaires de production croissent : on parle de dés économies d'échelle.

- Si $k=1$, alors $\lambda^k = \lambda$: la production augmente dans la même proportion (λ) que les facteurs : on dit que les rendements d'échelle sont constants (si les facteurs sont multipliés par λ , la production l'est aussi).

- Si $k > 1$. Alors $\lambda^k > \lambda$: la production augmente proportionnellement plus que les facteurs : on dit que les rendements sont croissants ; on enregistre alors la présence d'économies.

14. Les groupes stratégiques et cognitifs

Le niveau d'analyse intermédiaire entre l'industrie et la firme est constitué par les groupes stratégiques, cognitifs et les réseaux.

La littérature sur les groupes stratégiques cherche à identifier des ensembles au sein d'une industrie, les études empiriques cognitives donnent des résultats plus régulièrement vérifiés que celles qui se fondent sur une approche selon les groupes stratégiques.

15. Typologie des manifestations concurrentielles

Dans la littérature sur la dynamique concurrentielle, les actions sont définies soit par leur contenu (baisse des prix, fusion, acquisition, développement d'une ressource...) soit par leur objectif c'est-à-dire la conquête d'un avantage concurrentiel.

Tableau N° 02 : Typologie des manifestations des actions concurrentielles

Niveau du segment stratégique	Niveau de la direction générale (groupe)
Modification du marketing mix (prix, produit, distribution, marque, Publicité)	Développement ou acquisition des ressources ou des compétences
Utilisation d'une nouvelle technologie	Capacités dynamiques réorganisation Savoir tacites
Introduction de nouveaux produits Services accès à des nouvelles clientèles et implantation dans de nouveaux pays	Fusions – acquisitions alliance

Source d'information : MICHEL Ghertman, stratégie de l'entreprise théories, édition Economica, Paris, 2004, p140

Il faut ajouter à la typologie la notion de cible d'une action. Il est ainsi possible de distinguer les actions portées contre un concurrent particulier, un groupe stratégique ou un réseau d'entreprises.

16. Attaques et réponses

Dans certains cas, il est relativement aisé de qualifier attaques et réponses lorsqu'une entreprise décide de se diversifier dans un nouveau secteur industriel ou de

s'implanter sur de nouveaux territoires géographiques. Une attaque concurrentielle peut être considérée comme une action visant à acquérir une position concurrentielle relativement supérieures à celle de ses concurrents

17. Le couple dynamique « attaque – réponse »

Le couple « attaque – réponse » est de ce fait l'unité d'analyse choisie par plusieurs chercheurs pour tenter de mieux comprendre la dynamique des interactions concurrentielles, indépendamment des perspectives théoriques qu'elles adoptent, une grande majorité des études recensées utilise le modèle des sciences sociales « stimulus – repense » pour décomposer le couple « attaque – réponse » en trois phases distinctes illustrées dans ce tableau .

Tableau N°03 : Modèle stimulus – réponse et dynamique concurrentielle

Phases	Questions
Perception	Est- ce que l'action concurrentielle est en soi facilement détectable ? Est-ce que l'entreprise concurrente est capable de détecter l'action concurrentielle ?
Volonté	Est- ce que l'entreprise considère cette action comme une attaque c'est -à-dir une action qui aura des conséquences négatives sur ses profils a court terme et sur sa position concurrentielle ? si oui, est ce que l'entreprise juge qu'en répliquant,elle pourra améliorer sa position concurrentielle ?
Capacité	Est- ce que l'entreprise est capable de répliquer ?

Source d'information¹ : MICHEL Ghertman, op.cit, p146

18. La concurrence multipoints

Nous analyserons d'abord deux modèles peu formalisés dont les bases théoriques n'ont pas fait l' objet de précisions explicites par leurs auteurs mais qui sont néanmoins utiles à la compréhension de la dynamique concurrentielle . Le premier concerne la concurrence que se font les firmes multinationales sur leurs différents territoires dans le monde et le deuxième les attentes des réponses concurrentielles pour évaluer le bien – fondé d'une attaque sur un produit en un pays plutôt qu'un autre.

19. Concurrence globale et prévision des réponses à une attaque

Que pouvaient faire les constructeurs américains lorsqu'ils furent attaqués dans leurs région par leurs concurrents japonais ?Améliorer la qualité de leurs véhicules, ainsi que les japonais et certains Européens ?Baisser leur prix aux Etats – unis pour maintenir leur volume de vente ?

¹ GHERTMAN Michel , op. cit, p 146- p 148

Section 04 : L'entreprise face à la mondialisation

Cette internationalisation des affaires aura des conséquences sur la planification des entreprises. Les décisions portant sur la conception des produits, les équipements de production, l'approche de commercialisation, les systèmes de distribution et les services à la clientèle devront s'adapter d'un marché à l'autre. Cette adaptation se justifie par le fait que même si les marchés se globalisent ; ils n'auront jamais un caractère homogène. En Europe la langue et la culture diffèrent dans chaque pays.

Ainsi que, les sociétés devront avoir une perspective globale mais être culturellement sensible à chaque marché.

1. Définition de la mondialisation

La mondialisation (globalisation pour les anglo-saxons) est le processus d'ouverture de toutes les économies nationales sur un marché devenu planétaire, la mondialisation est favorisée par l'interdépendance entre les hommes, la déréglementation, la libéralisation des échanges.

La délocalisation de l'activité, la fluidité des mouvements financiers, le développement des moyens de transport, de télécommunication.

Ce terme de mondialisation est surtout utilisé dans le domaine économique, mais celle-ci touche toutes les activités humaines, l'industrie, les services, le commerce, la politique, et la société. Elle concerne aussi la communication et les échanges entre tous les individus de la Terre, devenue village planétaire et entre les différentes cultures. Il devient alors très difficile de fonctionner dans un marché uniquement national.

2. La mondialisation est-elle un mal nécessaire ?

C'est souvent ainsi que la mondialisation est présentée plus ou moins explicitement. Les éléments des deux sujets ci-dessus peuvent être regroupés pour proposer une réponse.

La mondialisation est porteuse des contraintes et des risques

Les contraintes de l'OMC et de la compétition internationale.

Les risques de dissymétrie liés à l'inachèvement du cadre concurrentiel mondial.

2.1 La mondialisation est un défi que la France n'est pas seule à relever

La mondialisation permet à la politique de concurrence de s'adosser à des exigences que les groupes de pression interne ne peuvent contester.

L'intégration européenne et l'euro protègent l'économie française en assurant la réciprocité des contraintes imposées aux entreprises nationales et une certaine stabilité macroéconomique.

2.2 La mondialisation comme opportunité

La déréglementation des secteurs publics, la liquidation des cartels traditionnels et la soumission des facteurs de production aux exigences du marché contribuent puissamment à créer des débouchés aux initiatives et à multiplier les emplois¹.

¹ - JEAN Pierre, Olsem, Stratégie d'entreprise et politique industrielle dans la nouvelle économie mondiale édition Armand colin, France, paris, 1999, p 147.

La banalisation récurrente des produits :

La réunion de la dimension verticale des échanges et du progrès technique, qui accentué la décomposition de la filière jusqu'à introduire une rupture entre les produits nobles et ceux qui sont banals.

2.3 L'internationalisation

Ce sont des entreprises uni- nationales, elles peuvent néanmoins exporter par contrats vers d'autres pays, d'une façon irrégulière en saisissant des opportunités. lorsque les contrats deviennent récurrents et concernent au moins 10% de leur chiffre d'affaires de deux pays, elles sont définies comme « multinationales ».

2.4 La globalisation

Une entreprise multinationale peut décider d'évoluer plus ou moins rapidement d'une stratégie globale ou géocentrique elle devient alors une entreprise globale. La firme globale est donc un type de multinationale. On peut définir la globalisation comme une entreprise ayant une vue globale de :

- Ses concurrents.
- Ses ressources et capacité dynamiques .
- Ses transactions avec fournisseurs, clients.

3. La comptabilité des produits

La réalisation du marché intérieur de l'union européenne repose largement sur l'harmonisation des normes dont elle illustre ainsi l'importance pour la concurrence. L'observation de l'information montre comment la normalisation peut être utilisée par les entreprises avec pour effet de restreindre ou de stimuler la concurrence.

4. La différenciation des produits

Pour un monopole en place, la différenciation des produits est un instrument de discrimination de prix, mais il s'agit d'une fausse différenciation et c'est pourquoi il permet d'augmenter encore les profits de monopole. La différenciation authentique des produits exige une recherche et entraîne des coûts qui s'inscrivent donc dans un cercle vertueux de la concurrence.

5. La mondialisation comme contrainte

La mondialisation est ressentie comme une contrainte lorsqu'elle impose la réforme brutale des règles de jeu couramment et traditionnellement admises c'est-à-dire lorsque son premier impact est juridique. l'avance américaine et le rôle d'entraînement joué par les Etats-Unis dans la formation des nouvelles règles de jeu économique sont tellement évidents.

Les matières premières minérales et les métaux non ferreux : des stratégies menacées : la stabilité concurrentielle n'est pas totalement réalisée .

6. L'instabilité des cours

L'instabilité de l'environnement concurrentiel dérive de celle des cours . Celle – ci a pour cause sa double concentration, de l'offre aussi bien que la demande jointe aux ruptures qui affectent chacune de ces deux fonctions, et dont les exemples se renouvellent constamment¹.

¹ - JEAN-Pierre Olsem, op.cit, p83,p84.

7. L'insuffisance des marchés à terme

Une même observation illustre à la fois l'instabilité des cours et la possibilité théorique de protéger le prédateurs par le mécanisme des marchés à terme. C'est l'ensemble des prévisions, des grands opérateurs vu par des observateurs des marchés (banques, spécialisées, revues professionnelles, organismes d'études...)

8. L'environnement de l'entreprise

L'environnement de l'entreprise est l'ensemble des éléments externes susceptibles d'influencer son activité et son équilibre parmi les composantes de l'environnement économique et social. Il y a le cadre géographique et démographique qui détermine le climat, la qualité des sols, richesses du sous sol etc mais aussi les diverses infrastructures, les populations auxquelles l'entreprise aura affaire comme main-d'œuvre et comme clientèle. Selon certains économistes, le ralentissement démographique européen serait une des causes des difficultés de redémarrage des entreprises continentales .

9. Environnement de contrôle

L'attitude et les actions du conseil et du management au regard de l'importance du dispositif de contrôle dans l'organisation .L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure nécessaire à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne, l'environnement de contrôle englobe les éléments suivants :

- Intégrité et valeurs éthique ;
- Philosophie et style de direction ;
- Structure organisationnelle ;
- Attribution des pouvoirs et responsabilité ;
- Politique et pratiques relatives aux ressources humaines ;
- Compétences du personnel.

10. Les types d'environnements de l'entreprise

10.1. L'environnement interne

10.1.1 Produits

- les caractéristiques communes des produits et services.
- les produits qui sont des réussites exceptionnelles.
- les caractéristiques de leur succès.
- les caractéristiques de ces échecs.

10.1.2 Marchés géographiques

- les caractéristiques communes des marchés géographiques.
- Les marchés géographiques qui sont des réussites exceptionnelles.
- Les caractéristiques de leur succès.
- Les marchés géographiques qui sont des échecs.

10.1.3 Segments de clientèle

- les caractéristiques communes des segments de clientèle.
- Les segments de clientèle qui sont les réussites exceptionnelles.
- Les caractéristiques de ces échecs.

10.1.4 Valeurs de l'entreprise

Les principes, les croyances et les valeurs qui guident le comportement de l'organisation .

10.1.5 Force

- Les forces uniques de l'entreprise.
- Les forces que l'entreprise maîtrise mieux que ses concurrents.
- Les aspects de l'entreprise qui pourraient devenir des forces dans l'avenir.

10.1.6 Faiblesses

- Les faiblesses uniques de l'entreprise.
- Les faiblesses dont l'entreprise est plus accablée que ses concurrents.
- Les aspects de l'entreprise qui pourraient devenir des faiblesses dans l'avenir.

10.1.7 Opportunité interne

- Les opportunités internes à court terme.
- Les opportunités internes à moyen terme .
- Les opportunités internes à long terme.

10.2 Environnement externe**10.2.1 Concurrence**

- Les concurrents directs (présents et futurs).
- Les concurrents indirects (présents et futurs).
- Leurs forces.
- Leurs faiblesses.
- Les nouvelles formes de concurrence.

10.2.2 Opportunités menacés

- Les opportunités menacées a court terme.
- Les opportunités menacées a moyen terme.
- Les opportunités menacées a long terme.

10.2.3 Zones de vulnérabilité stratégique

- Les matières premières.
- La technologie.
- La main- d'œuvre.
- La législation .
- Le capital¹.

11. La revue de l'environnement**11.1 Les objectifs**

Les objectifs de la revue préliminaire de l'environnement sont de comprendre et d'analyser les caractéristiques principales de l'entreprise en ce qui concerne son activité, son organisation interne ...

¹ - ROBERT Michel DEVAUX Marcet penser stratégie édition, Dunod, France, paris, 1994,p 260

2- EMMANUEL Jean, Lombes et Marie- LA BROUSSE Christine, op . cit,p56

11.2 Le contenu

Le contenu de l'environnement d'une entreprise ne peut pas être prioritaire à l'objet d'une liste exhaustive il est toute fois possible d'orienter l'analyse de l'environnement selon les principaux axes suivant .

12. L'environnement économique

Activité (production, distribution, holding, assurance, banque ...) marché (en croissance, saturé, monopolistique , règlement...) produits (technologies obsolètes, périssables, cycles de production long ...) patrimoine (spécificités de l'outil de production stocks...)

13. L'environnement comptable fiscal et social

Les règles comptables (complexes ou spécifiques ...) la structure des états financiers fiscalité (règles particulières, optimisations, fréquences des contrôles ...).

14. L'environnement juridique :La structure du capital (cotée fermée, filiale d'un groupe) obligation spécifique ,niveau d'informatisation organisation de la fonction informatique, matériel informatique, des systèmes d'information ...

15. Le marché boursière

15.1 Hypothèses relatives aux marchés boursiers

Il existe trois hypothèses qui tentent d'expliquer les relations des marchés boursiers aux décisions d'investissement des sociétés.

a) L'hypothèse des attentes passionnelles qui repose sur la théorie économique de la concurrence pure et parfaite.

b) L'hypothèse des investisseurs institutionnels prédit une réaction négative à l'annonce des projets d'investissement d'une société.

c) L'hypothèse de la maximisation de la valeur de la perte des actionnaires prédit une réaction positive aux investissements d'une société puisque dans ce contexte les marchés boursiers encouragent les gestionnaires, mettent sur pied une stratégie d'entreprise permettant d'augmenter la richesse de ses actionnaires.

16. Le développement de l'entreprise

16.1 De l'activité à l'entreprise

L'élément clé de l'analyse stratégique n'est pas l'entreprise dans son ensemble mais l'activité. Seules les caractéristiques des activités déterminent le potentiel de rentabilité. En effet, les dirigeants sont habitués à penser, non pas en fonction des activités, mais de l'entreprise .L'engagement professionnel des dirigeants est établi à partir des résultats de l'entreprise ; donc le choix des activités est essentiel pour comprendre la rentabilité d'une entreprise.

- Pourquoi intégration verticale et prise des coûts de transactions ?

L'intégration verticale revêt aussi un sens stratégique sur le plan pécuniaire si l'acheteur doit régulièrement communiquer au fournisseur un volume variable d'information¹.

¹ - JOSE Carlos Jarillola logique stratégie.raisonner justef en stratégie d'entreprise, édition Dunod,, France, paris, 2004, p21,p22, p 103 .

Dans ces cas, l'intégration offre une économie significative dans la transaction. Si pour travailler avec un fournisseur celle- la demande des changements constants .

17. La rente géostratégique

Entre 1975 et 1990 l'Egypte reçut 32 milliards de dollars d'aide. Les principaux donateurs étaient les Etats _ Unis d'Amérique (15 milliards de dollars), la communauté européenne et ses pays membres (8,3 milliards de dollars), les pays arabes du Golfe¹

(3,3 milliards de dollars) ,la banque mondiale (3,5 milliard de dollars) et diverses autres organisations internationales et régionales (2 milliards de dollars). Elle obtient encore 5,6 milliards de dollars en 1991, dont 3,6 milliards de dollars à titre d'indemnités ² pour la guerre du Golfe. Elle était devenue le plus importante bénéficiaire de l'aide publique au développement, avec un moyenne de 2,3 milliards de dollars.

Cette aide massive ne contribuait guère à obtenir du gouvernement un engagement sérieux au sujet de l'adoption de politiques viables pour l'avenir économique de l'Egypte. Au lieu de cela, l'Egypte se préoccupe de maximiser la rente internationale en échange d'un minimum de concessions en matière de réforme.

18. La privatisation des entreprises publiques

De l'avis de la plupart des économistes, la privatisation des entreprises publiques est de loin la partie la plus difficile à concrétiser dans le programme d'ajustement structurel car le fait c'est le problème du désengagement de l'état de l'activité économique qui est en réalité posé. La privatisation obéit alors au vaste mouvement de la déréglementation préconisée par la démarche récente à travers le monde visant à instaurer la globalisation de l'économie mondiale.²

19. Mondialisation et pôles de compétitivité : La notion de pôle de compétitivité a un certain pouvoir explicatif de la spécialisation internationale des nations. Mais, elle ne permet pas véritablement de comprendre les échanges commerciaux entre les pays. Elle peut, dans une certaine mesure, éclairer les effets des politiques publiques et contribuer au repérage de branches qui peuvent faire l'objet d'aides publiques ciblées. Pour répondre à la globalisation et aux défis posés par l'innovation et la connaissance, les économies ont profondément redéfini leurs politiques industrielles et technologiques .Il s'agit, de promouvoir les activités innovantes a haute valeur ajoutée dans un environnement global, et en répondant à des évolutions permanentes.³

20. La stratégie financière

20.1 La gestion prévisionnelle

L'analyse financière permet de comprendre le présent et le future de l'entreprise à partir de documents comptables obligatoirement publiés par la société .Il comprend le diagnostic financier et le diagnostic stratégique .

¹ DIETERWEISSE et ULRICH Wurzel environnement économique et politique de transition vers l'économie de marché OCDE 1998 p 144

² GUENDOUZI Brahim, les politiques de gestion du service de la dette extérieure dans les pays du maghreb (Maroc , Tunisie , Algérie), analyse comparative doctorat d'état en sciences Economiques université mouloud mammeri Tizi-ouzou , 2004, P144

³ Revue publiée par le Laboratoire des réformes économiques développement et stratégie réformes Economiques et intégration en Economie Mondiale Ecole supérieure de commerce, ALGER 2006 p 90

20.2 Les bilans prévisionnels

La gestion prévisionnelle prolonge l'analyse financière en s'appuyant sur les états financiers futurs . A partir d'hypothèses prospectives, on construit des bilans et des comptes de résultats prévisionnels.¹

Conclusion

L'entreprise est un centre autonome de prise de décision. Elle se développe par une stratégie qui définit les axes de la gestion opérationnelle pour contrôler le patrimoine de l'entreprise. Cette dernière doit détenir une cellule d'audit comptable dans son organisation, comme on peut étudier l'entreprise dans un environnement interne et externe. Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management. Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un processus de suivi permettant de surveiller et de garantir que les mesures soient effectivement mises en œuvre par le management ou que la direction générale ait accepté de prendre le risque de ne rien faire. Dans le cas de l'économie industrielle de l'entreprise ,on cherche à minimiser les couts a un niveau acceptable. Trois objectifs sont assignés à l'audit comptable : l'intégrité du patrimoine , la protection de tous les biens de l'entreprise , la régularité et la sincérité des informations données dans le bilan et les documents sociaux .

¹ DOV ogien gestion financière de l'entreprise 2° Dunod paris 2011 p 98

CHAPITRE 02 :

L'audit comptable et son but pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle

Introduction

Les auditeurs comptables internes au sein de l'entreprise n'ont pas l'obligation de moyens mais les obligations de résultat ; ces auditeurs sont jugés par les dirigeants de l'entreprise sur le caractère constructif de leurs recommandations d'autant qu'ils doivent participer à la solution des problèmes qu'ils soulèvent.

Trois objectifs sont assignés à l'audit comptable :

- L'intégrité des patrimoines.
- La protection de tous les biens de l'entreprise.
- La régularité et la sincérité des informations données dans le bilan et les documents sociaux.

L'objet de ce chapitre est de définir l'audit comptable et son champ d'application. L'audit interne et l'audit externe constituent deux organes complémentaires de la gouvernance de l'entreprise afin de contrôler le patrimoine de cette dernière que constitue l'ensemble des ressources et des emplois.

Dans ce chapitre, nous voulons examiner trois sections :

La première section présentera l'audit comptable, la seconde section traitera les audits et la troisième section sera consacrée à étudier les normes de l'audit comptable.

Section 01 : L'audit comptable

L'entreprise doit disposer d'une structure d'audit comptable pour maîtriser les techniques comptables et gérer les travaux de comptabilité et organiser l'entreprise afin d'atteindre ses objectifs dont la direction de l'entreprise doit être fortement imprégnée du véritable rôle des auditeurs internes et externes.

1. Définition de l'audit

L'examen critique destiné à vérifier l'activité de l'entreprise est fidèlement traduit dans les comptes annuels conformément à la réglementation en vigueur sur la gestion des dirigeants ou de l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation et le fonctionnement de tout ou d'une partie des actions menées dans une organisation par rapport à des normes.

Le terme audit interne trouve sa définition dans les mots suivants :

a) Audit qui est fidèle à son racine latine (audio, audit, écouter) montre la réelle signification d'écoute de la fonction.

b) Interne car l'audit est ici exercé par le personnel de l'entreprise, il s'oppose ainsi à externe relevant d'intervenants extérieurs¹.

D'après le dictionnaire Robert, l'audit est la procédure de contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une entreprise.

Cette définition peut être étendue au-delà du contrôle de la gestion d'une entreprise au contrôle de la gestion d'une tâche quelle qu'elle soit, aussi bien de l'audit d'états comptables² que de l'audit d'une machine ou d'une procédure de fabrication.

¹ KHALASSI Réda Les applications de l'audit interne édition Houma Alger 2010. p23

² PIGE Benoit op. cit p52.

Lors des premières assises de l'audit en France (mars 1985), un groupe de travail présidé par les présidents de l'ordre et de la compagnie a constaté que l'ensemble des utilisateurs s'accordent pour définir au sens large l'audit comme une démarche ou une méthodologie menée de façon cohérente par des professionnels utilisant un ensemble de techniques d'information et d'évaluation afin de porter un jugement motivé et indépendant, faisant référence à des normes sur l'évaluation, l'appréciation, la fiabilité ainsi que l'efficacité des systèmes et procédures d'une organisation .

L'audit comprend généralement deux grandes approches selon l'objectif poursuivi :

-L'appréciation de la qualité de l'information.

-L'appréciation des performances et de l'efficacité des systèmes d'information et d'organisation¹ .

2. Audits comptables

Ils ont pour objet de vérifier les divers registres et les états comptables, l'inspection périodique de ces registres ont-ils été bien tenus ? Leur contenu est-il correct ? Ainsi que la comparaison entre les réalisations attendues et celles obtenues pour relever les écarts et présenter des suggestions de remèdes.

La précision dans l'établissement de ces registres et états comptables constituent une base fiable pour des contrôles solides².

3. Pourquoi existe-t-il une demande d'audit ?

Trois facteurs principaux expliquent l'existence d'une demande d'audit :

La première raison est de s'assurer que le produit audité est conforme aux normes comptables ; la demande d'audit constitue une demande de certification du produit.

La seconde raison est de vérifier que le contrôle interne est adapté et efficient ; la demande d'audit ne porte plus sur le produit mais sur le processus de contrôle qui détermine lui-même la qualité du produit. L'audit s'assure de l'existence d'un contrôle interne et de son application, ainsi que son utilité.

La troisième raison est d'instituer un contrôle périodique des procédures de contrôle de l'entreprise pour s'assurer qu'elles sont adaptées à l'activité³.

4. L'audit interne et le contrôle de gestion

Il y a encore peu de temps, nombreux étaient ceux qui discernaient mal la frontière entre les deux fonctions. Une des causes tient sans doute au fait qu'elles ont suivi des évolutions comptables, de même que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations ; de même le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise .

Si la définition a varié dans le temps, partant d'un processus budgétaire pour atteindre une gestion par objectifs, le contrôle de gestion reste caractérisé par deux éléments

¹LIONEL Colins GERARD Valin l'audit et contrôle interne Aspects Financiers opérationnels et stratégiques édition Dalloz France Paris 1992. p22.

² BADR ' INFOS financement des entreprises Alger 2006.p39.

³ PIGE Benoit Op. cit, p11

- L'espace vital de la fonction est le système d'information de gestion .
- Elle est au service de la performance. Ces deux caractéristiques permettent d'identifier ressemblances, différences et complémentarités.

5. La comptabilité générale, outil de contrôle de gestion

5.1 La méthode des comptes de surplus

La méthode des comptes de surplus repose sur une décomposition en prix et en volume pour chaque poste du compte de résultat : cette décomposition permet simultanément de déterminer la performance de l'entreprise d'une année sur l'autre (appréhendée par la notion de surplus)

5.2 Les équations de base

Soit une entreprise qui fabrique et vend I de produits ($i = 1, 2 \dots m$) en utilisant j facteurs de production ($j = 1, 2 \dots n$)

Les quantités de produits et des facteurs sont respectivement égaux à

$$\left. \begin{array}{l} p_i \\ F_j \end{array} \right\} \text{ pour l'année 0 et } \left. \begin{array}{l} p_i + \Delta p_i \\ F_j + \Delta f_j \end{array} \right\} \text{ pour l'année 1}$$

Tandis que les prix unitaires des uns et des autres s'écrivent :

$$\left. \begin{array}{l} p_i \\ f_j \end{array} \right\} \text{ pour l'année 0 et } \left. \begin{array}{l} p_i + \Delta p_i \\ f_j + \Delta f_j \end{array} \right\} \text{ pour l'année 1}$$

Soit B le résultat courant avant impôts de l'année 0 et $B + \Delta B$

Celui de l'année 1

Le compte de l'année 0 s'écrit

$$\sum_i p_i p_i = \sum_j F_j f_j + B$$

Quant au compte de l'année 1, il peut être formulé de la façon suivante

$$\sum (p_i + \Delta p_i) (p_i + \Delta p_i) = \sum_j (F_j + \Delta F_j) (f_j + \Delta f_j) + B + \Delta B \quad (2)$$

Ou Encore $\sum_i (p_i + \Delta p_i) - \sum_j f_j (f_j + \Delta f_j) =$

$$\sum - \Delta p_i (p_i + \Delta p_i) + \sum_j \Delta f_j (F_j + \Delta F_j) + B + \Delta B \quad (3)$$

En sous- trayant (1) de (3), on obtient le compte de passage de l'année 0 à l'année 1, c'est - à - dire l' équation du surplus

$$\sum_i p_i + \Delta p_i - \sum_j f_j \Delta f_j =$$

(sur plus de productivité crée) =

$$\sum_i - \Delta p_i (p_i + \Delta p_i) + \sum_j \Delta f_j (F_j + \Delta F_j) + \Delta B$$

(sur plus de productivité distribué ou sommes des avantages répartis)

5.3 Illustration chiffrée

Soit les comptes simplifiés de l'entreprise X en l'année N et en l'année N + 1 .

Tableau N°01 : Les comptes simplifiés de l'entreprise

	Année N			Année N+1		
	Quantité	Prix (en kf)	Valeur	Quantité	Prix (en kf)	Valeur
Ventes	$P_i = 41$	$P_i = 8$	328	$P_i + \Delta P_i = 43,75$	$P_i + \Delta P_i = 8$	350
Achat + variation de Stocks	$F_{ij} = 55$	$F_{ij} = 3,200$	176	$F_{ij} + \Delta f_{ij} = 52$	$f_{ij} + \Delta f_{ij} = 3,500$	182
Salaires	$F_{2j} = 1700$	$F_{2j} = 0,050$	85	$F_{2j} + \Delta f_{2j} = 1600$	$F_{2j} + \Delta f_{2j} = 0,055$	88
Dotation aux amortissements	$F_{3j} = 400$	$F_{3j} = 0,10$	40	$F_{3j} + \Delta f_{3j} = 400$	$F_{3j} + \Delta f_{3j} = 0,10$	40
Bénéfice			27			40

Source d'information : MICHEL Gervais, contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise, édition economica, Paris, 1991, ¹p37

Le surplus de productivité créée est égal à 36,6, il est dû .

A un accroissement du volume des ventes : $8(43,75 - 41) = 22$.

A une diminution du volume des achats $3,2(52 - 55) = 9,6$.

A une diminution du nombre d'heures travaillées $0,050(1600 - 1700) = 5/36,6$ et il est réparti entre :

Les fournisseurs de matières pour $52(3,5 - 3,2) = 15,6$;

Les salariés pour $1600(0,055 - 0,050) = 8$;

Les actionnaires, l'entreprise et l'état pour $(40 - 27) = 13 / 36,6$;

6. La comptabilité analytique outil d'analyse du contrôle de gestion

Les méthodes de coûts partiels

Le plan comptable distingue deux grandes catégories. La méthode des coûts variables et la méthode des coûts directes .

6.1 Exposé de la méthode

Dans cette présentation, les charges fixes sont considérés comme un tout indissociable, comme des charges qui se rapportent non à des produits, mais à une période de temps ; seules les charges variables font l'objet d'une ventilation dans les comptes de produits, mais à une période de temps, seules les charges variables font l'objet d'une ventilation dans les comptes de produits. Les différentes marges devront

¹ - GERVAIS Michel , contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise, édition economica, France, paris,1991, p35, p37

couvrir les charges fixes de l'entreprise et permettre de dégager un résultat analytique global soit :

Chiffre d'affaires – coût variable = Marge sur coût variable

Σ Des marges sur coût variable - charges fixes = résultat analytique global

On peut dès lors calculer une marge semi – brute coût de contribution propre ou marge sur coût spécifique¹ définie comme suit :

Recettes relatives au volume vendux

Dépenses variables de production et de distribution relative au même- Y
volume

Marge brute X-Y

Frais fixes propres au produit..... - Z

Marge semi brute ou contribution propre ou marge sur coût spécifique $x - (y + Z)$
avec une entreprise réalisant trois produits, la démarche aboutit au schéma qui suit :

Tableau N°02 : Les coûts partiels

Marge semi brute du produit A	Frais fixes communs (techniques administratifs commerciaux)
Marge semi brute du produit B	Résultat analytique global
Marge semi brute du produit C	

Source d'information : MICHEL Gervais, op. cit, p78

6.2 L'analyse des écarts

6.2.1 La détermination des écarts

Etant donné qu'un écart est habituellement en fonction de plusieurs éléments. Pour atteindre cet objectif, l'écart à étudier devra être décomposé en plusieurs sous – écarts ; exemple lorsqu'il ya seulement deux éléments en jeu, une quantité et un prix(ou un coût unitaire) .

- L'écart sur le prix ou le coût déterminé en bloquant le paramètre quantité.
- Un écart sur quantité, établi en bloquant le paramètre prix ou coût unitaire.

6.2.2 Les écarts sur charges directes

A) Ecart sur main d'œuvre

Soit :

Se ,le taux de salaires effectivement pratiqué sur la période ;

Ss ,le taux de salaires standard ;

Te, le temps de travail effectif (en nombre d'heures) ;

Ts, le temps de travail standard (en nombre d'heures) pour la production réalisée
l'écart global sur charges de main – d'œuvre directe est égal à

$$E = (Te.Se) - (Ts.Ss) ;$$

¹ MICHEL Gervais, op. cit, p37,p74, p76, p78

Ecart qui peut être négatif (on le qualifiera alors de défavorable) ou positif (il sera alors qualifié favorable) .

Cet écart global peut, à priori, être analysé selon trois méthodes :

L'écart global sera donc décomposé selon la deuxième méthode en :

B) Un écart de salaires

$T_e \cdot \Delta S$

Egal, pour le niveau de production réel à : temps effectif de production x (taux de salaires effectif - taux de salaires standard) = $T_e (S_e - S_s)$ et un écart de productivité. $S_s \cdot \Delta T$

Egal à taux de salaires standard x (temps effectif de production – temps standard pour la production obtenue) = $S_s (T_e - T_s)$ avec l'abandon du salaire au rendement.

C) Ecarts sur matières premières : Pour fabriquer un produit fini, il arrive qu'une seule matière soit nécessaire, mai le plus souvent, c'est une combinaison de plusieurs matières premières qui sont utilisées .

1^{ER} cas : **une seule matière première est utilisée**, le problème de la composition

Soit :

p_s = le prix standard par unité de matière première

p_e = le prix effectivement supporté par unité de matière première

q_s = le nombre standard d'unités de matière nécessaire pour la réalisation du niveau de production obtenu

q_e = le nombre d'unités effectivement utilisées on a : écart global = $E = (q_e \cdot p_e) - (q_s \cdot p_s)$ ou si l'analyse est plus fine :

$E = \Delta q \cdot P_s$ (écart sur quantité) + $\Delta p \cdot q_s$ (écart sur prix) + $\Delta p \cdot \Delta q$ (ecart mixte)

1^{ER} méthode

$E = \Delta q \cdot P_s$ (écart sur quantité) + $\Delta p \cdot q_e$ (écart sur prix) 2^{ème} méthode

$E = + \Delta q \cdot P_e$ écart sur quantité + $\Delta P \cdot q_e$ écart sur prix 3^{ème} méthode dans le cas l'écart global E se décomposera en :

un écart sur quantité $p_s \Delta q$ égal au prix standard x (quantité effectivement utilisée quantité standard) = (quantité effectivement utilisée, quantité standard) = $p_s (q_e - q_s)$

et un écart sur prix : $q_e \cdot \Delta P$

Égal à : quantité effectivement utilisée. (prix effectif – prix standard = $q_e (p_e - p_s)$)

En effet, soit CT le coût total de trois matières tel que :

$CT = Q_1 P_1 + Q_2 P_2 + Q_3 P_3$

et $Q_1 = I_1 Q$

$Q_2 = I_2 Q$

$Q_3 = I_3 Q$

on peut encore écrire $CT = QI_1P_1 + QI_2P_2 + QI_3P_3$

$$\text{ou : } CT = Q \left(\sum I_i P_i \right)$$

Il apparaît alors qu'un écart sur coût total de plusieurs matières se décompose comme suit :

Un écart sur prix (c'est-à-dire des écarts sur p_i)

Un écart sur composition (c'est-à-dire des écarts sur I_i)

Un écart sur quantité total (c'est - à - dire un écart sur Q)

soit, d'une façon plus formelle :

$$\text{Ecart sur prix} = Q_e \sum I_{ie} (p_{ie} - p_{is})$$

$$\text{Ecart sur composition} = \sum Q_e (I_{ie} - I_{is}) p_{is}$$

$$\text{Ecart sur quantité} = (Q_e - Q_s) \sum I_{is} p_s$$

ou $(Q_e - Q_s) p_{ms}$

avec p_{ms} égal au prix moyen standard

Illustration: un produit X est réalisé par la combinaison des matières suivantes :

Matière 1	1200 unités	à 100 F	120 000 F	Coûts standards
Matière 2	400 unités	à 50 F	20 000 F	
Matière 3	<u>400</u> unités	à <u>25</u> F	<u>10 000</u> F	
	2000	75F	150 000F	

Pour la période, la combinaison effectivement réalisée a été la suivante

Matière 1	1386 unités	à 110 F =	152460 F	Coûts réels :
Matière 2	496 unités	à 45 F =	22275 F	
Matière 3	<u>99</u> unité	à <u>20</u> F =	<u>1980</u> F	
	1980 unités	à 89,25 F =	176715 F	

Les pourcentages standards pour M1, M2, M3 sont à l'évidence 0,60- 0,20- 0,20 et les pourcentages réels

0,70- 0,25 - 0,05

On en tire :

Ecart global

$$176715 \text{ F} - 150 000 \text{ F} = 26715 \text{ F}$$

D) Ecart sur prix

$$1980[(0,70 \cdot 10) + (0,25 \cdot -5) + (0,05 \cdot -5)] = 10890 \text{ F}$$

Ecart sur composition

$$1980[(0,10 \cdot 100) + (0,05 \cdot 50) + (-0,15 \cdot 25)] = 17325 \text{ F}$$

E) Ecart sur quantité

$$(1980 - 2000) 75 = -1500 \text{ F}$$

Observation les pourcentages $0,60 = 1200 / 2000 = 0,6$, $0,7 = 1386 / 1980$

$$0,20 = 400 / 2000 = 0,2$$
, $0,25 = 495 / 1980$

7. Le seuil de rentabilité ou point mort

Le seuil de rentabilité (ou point mort, ou chiffre d'affaires critique, ou encore analyse du coût, profit, volume) est une procédure qui se fonde également sur la distinction entre les charges fixes et les charges variables mais qui est plus orientée vers la prise de décision.

7.1 Définition

Le point mort est le volume ou la valeur des ventes à partir duquel (ou de laquelle) une activité est rentable ; la totalité des coûts étant couverte par le produit des ventes obtenues.

7.2 Formulations algébriques et graphiques**7.2.1 Formulations algébriques**

soit C . le coût total global

v . le coût variable unitaire

F .les charges fixes globales

p . le prix de vente unitaire

q . la quantité fabriquée et vendue

le cout global est égal à :

$$C = VP + F \dots \dots \dots (I)$$

Au point mort, le coût total global doit être égal au chiffre d'affaires soit :

$$C = pq \dots \dots \dots (II)$$

En rapprochant (I) et (II) on obtient :

$$q = F / (p - v)$$

Avec $(p - v)$ représentant la marge sur le coût variable unitaire

- le point mort en volume est donc égal au rapport des charges fixes globales sur la marge, sur le coût variable unitaire .

Le point mort en valeur vaut, quant à lui :

$$qP = \frac{F}{(p - v)} \cdot p$$

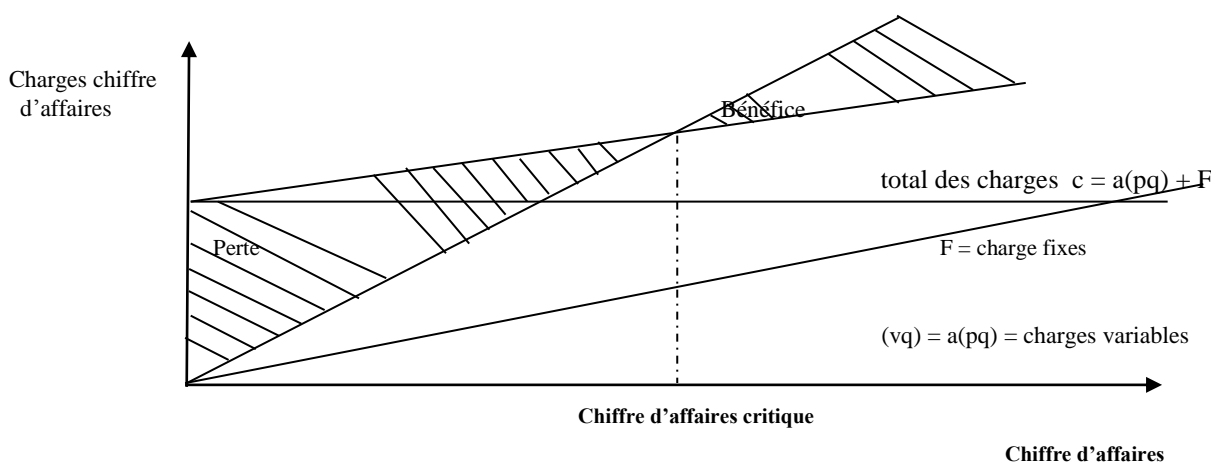
$$qp = \frac{F}{(p - v)}$$

Le chiffre d'affaires critique est donc égal au rapport des charges fixes, globales sur le taux de marge et sur coût variable .

7.2.2 Formulations graphiques

Il existe plusieurs formulations graphiques possibles du point mort selon l'identité à laquelle ont fait référence, chiffre d'affaires = total des coûts

Graphique N°01 : Le seuil de rentabilité



Source d'information : MICHEL Gervais, op cit,1991, p 83

Tableau N° 03 : Les différents business plans

Objet	Rédacteur	Destinataires
Lancement d'une nouvelle Activité	Chef de projet	Direction générale comité De direction
Lancement d'un nouveau produit	Chef de produit	Direction marketing Direction de division
Création d'une entreprise	Chef d'entreprise	Banquiers, partenaires
Création d'une franchise	Franchisé	Banquiers, franchiseur
Innovation technologique	Créateur	Directions financières Publiques

Source d'information : MICHEL Gervais, CHRISTOPHE Herriah, op.cit, 2001, p 439

8. La planification opérationnelle

Après avoir précisé son intérêt, nous étudions son mode d'élaboration.

8.1 Raison d'être et nature d'un plan opérationnel

8.1.1 Raison d'être :

Un plan opérationnel correspond au double besoin de vérifier la cohérence d'ensemble des choix effectués lors de la phase de réflexion

stratégique et ainsi s'assurer que cette cohérence subsistera au cours de l'exécution des orientations. Il s'agit d'établir le cahier des charges des départements et des projets transversaux

8.2 Horizon prévisionnel

L'horizon prévisionnel est en fonction du degré de certitude de l'environnement et des délais pour disposer des moyens de production indispensables

8.3 Propriétés et contenu

Alors que la réflexion stratégique précise les grandes orientations qui permettent à l'entreprise de prendre un avantage décisif sur la concurrence 1

8.4 Les commissaires aux comptes

Leur mission consiste notamment à apprécier la qualité de la gestion, de s'assurer de la régularité et de la sincérité de la comptabilité et de constater que l'entreprise applique parfaitement la législation financière. Le but exact de ce contrôle vise à découvrir les erreurs et les fautes de gestion.

Le contrôle se fait sur pièce ou sur présentation d'un dossier qui ne porte, en fait, que sur les faits accomplis : il se traduit par des rapports communiqués simultanément à la présidence du conseil et au ministère des finances.

9. L'entreprise et le plan

Le plan d'entreprise est l'un des instruments de planification présent dans l'esprit du planificateur algérien tout au début de leur planification. En effet, l'idée de plan d'entreprise est largement présentée dans le document prés du plan de 1967. Mais il ne devient effectif que lors du lancement du second plan quadriennal (1974/1977).

10. La planification d'entreprise

La planification d'entreprise est un processus débutant par la fixation des objectifs, suivie de la formulation de la stratégie puis de l'énoncé du fonctionnel et de la construction des programmes et des plans d'actions détaillés.

11. Le rôle des comités d'audit

Cette double approche donne au comité d'audit un statut particulier du mécanisme du gouvernement d'entreprise : à la fois comme un moyen de gérer les asymétries d'informations qui existent entre dirigeants administrateurs (TIVR) et actionnaires, mais également comme un dernier lieu d'audit et de rencontre, ce qui lui confère une position délicate dans le processus même de contrôle. Le comité d'audit procède à une double supervision des contrôles, réalisés à la fois comme « auditeur des auditeurs »¹ et comme lieu de réunion préalable des administrateurs.

¹ STEPHANIE Thiery-Dubuisson, op. cit, p12.

12. Révision comptable

La révision comptable est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan et des comptes de résultats d'une entreprise déterminée¹. Dans un souci d'harmonisation, l'ordre des Experts comptables dans une recommandation a ses membres en 1966- a défini la révision comptable en ces termes« la révision comptable est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan et des comptes de résultats d'une entreprise déterminée»

13. Audit et révision des comptes

Les deux termes « audits » et « révision » ont souvent été utilisés l'un pour l'autre . Si la notion de révision comptable est apparue en France avec la profession d'expert comptable et a trouvé droit de cité depuis 1965 par la publication d'un ouvrage de doctrine, par le conseil supérieur de l'ordre des experts –comptables à l'occasion de son congrès annuel, le vocable audit se fit jour bien plus tard et lui est maintenant substitué dans le monde des affaires . Ce terme, d'origine latine , employé en France depuis fort longtemps à la cour des comptes , a ensuite été repris par les Anglo-Saxons avant de nous revenir dans les acceptations variées qu'on lui connaît aujourd'hui . Généralement, les définitions de l'audit données par les auteurs convergent vers une mission d'opinion :

- Confiée à un professionnel « indépendant » (auditeur interne ou externe) ;
- utilisant une méthodologie spécifique ;
- justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes .

On peut valablement distinguer :

- L'audit de fiabilité des systèmes, dont le but est de donner aux utilisateurs l'assurance du bon fonctionnement d'un système (l'audit comptable et financier ou révision comptable contribue à améliorer la crédibilité de l'information ; l'audit juridique contribue à s'assurer qu'aucune règle n'a été omise).
- L'audit de l'efficacité des systèmes ou encore audit opérationnel, susceptible d'être mis en œuvre dans le domaine comptable et financier, mais aussi dans d'autres domaines : stratégie , production , informatique , juridique et dont le but est d'améliorer les performances de l'entreprise .².

14. Les branches d'application de l'audit comptable

14.1. Le champ d'action

Le champ d'action d'un métier se désigne par rapport à son objet.

L'inhérence du contrôle interne aux différents systèmes de l'entreprise conféré à l'audit qui fait du contrôle interne.

¹ BLAIBOUD Mokhtar op. cit, p4

³ JACQUES Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, paris, 2006, p 72

² OBERT Robert MARI-Pierre Maresse comptabilité et Audit – Dunod Paris 2007, p366 - p368.

L'objet et l'étendue de son champ d'application ; ainsi, l'audit se trouve appelé à se prononcer sur l'ensemble des opérations d'informations, comportements, circuits, processus techniques et décisions de l'entreprise.

L'universalité de son champ d'action lui vient tout simplement de l'universalité de son objet.

Toutefois, les auditeurs ne jouissent pas tous de cette étendue de responsabilité ; ils peuvent agir dans trois cadres en fonction de l'ordre de mission qui leur est dévolu, soit se préoccuper du contrôle interne lié au système d'information et pratiquer un audit de régularité, soit examiner le contrôle interne lié aux système d'information, d'organisation et d'animation, et ainsi pratiquer un audit opérationnel ou d'efficacité, soit s'intéresser au contrôle interne ou à l'ensemble des systèmes de gestion et assurer un audit de management ou de direction.

15. Les fondements de l'audit à travers une approche didactique

Un métier se définit par une série d'éléments notamment :

Son mode opératoire ;

Son objet ;

Son champ d'action ;

Sa finalité ;

Le statut de celui qui l'exerce ;

Ses techniques ,outils et son référentiel.

16. Le mode opératoire

Le mode opératoire est la façon par laquelle s'exerce un métier : le mode opératoire de l'audit est bien le contrôle.

17. L'objet

L'objet d'un métier est la substance sur laquelle il s'exerce.

On s'aperçoit que l'objet de l'audit est constitué par toutes les substances de l'entreprise, les informations, le processus, les actes, les documents, les métiers, les outils, les techniques, les comportements et les décisions.

En effet, l'audit contrôle toutes ces substances mais en contrôlant la substance, l'audit cherche à se prononcer sur le système qui le gère.

Une substance est défaillante parce que le système qui le gère est vulnérable c'est-à-dire qu'il renferme un risque inhérent.

18. Le champ d'action

Le champ d'action de l'audit se prête aisément à une représentation croisée.

Sur l'axe horizontal, on placera toutes les fonctions de l'entreprise : approvisionnement, production financière, personnel, informatique, communication...

Sur l'axe vertical, on placera les cinq systèmes de gestion :

a) Système d'organisation.

- b) Système de gestion des comportements/ou système d'animation.
- c) Système de gestion des objectifs.
- d) Système de gestion de l'information.
- e) Système de contrôle interne.

19. La finalité

Quels sont les intérêts que l'auditeur cherche à préserver aux dirigeants ?

Ceux des actionnaires/propriétaires, ceux des tiers ou de l'état ? ou encore ceux de l'entreprise.

Donc, le rôle primaire de l'auditeur reste celui de contrôler de vérifier mais pas celui de le soutenir.

20. Les sources théoriques et professionnelles de l'audit

L'audit trouve ses fondements dans des sources théoriques professionnelles de deux types :

Des sources qui lui sont propres.

Des sources empruntées.

-Les sources empruntées par l'audit pour s'exercer : l'audit recourt à un certain nombre de techniques ; nous citons à titre illustratif :

- Les techniques des sondages statistiques.
- Les techniques de communication (orale et écrite).
- Les techniques d'analyse économique et financière.
- Les techniques d'organisation (diagrammes de circulation).
- Les méthodes d'approche de l'entreprise.
- Les techniques de comportement.

-Les sources propres à l'audit :

Il s'agit du cadre de référence professionnelle qui régit la pratique d'audit.

21. Technique de recherche des risques

Le développement de l'audit externe est dû au besoin des professionnels de maximiser l'efficacité et la pertinence de leurs travaux sur une mission, ce besoin est ressenti à cause du concours de trois influences :

- La nécessité d'optimiser l'utilisation des auditeurs sur le terrain.
- Les instances de surveillance des bourses (la COB en France, la SEC au Etats-Unis et la SIB au Royaume uni).
- Les clients des cabinets d'audit demandent non seulement que les honoraires restent raisonnables mais surtout qu'ils ne dépassent pas un service de qualité égale¹.

¹ LIONEL Colins, op. cit, p125.

22. Contrôles par sondages et autres méthodes de sélection des échantillons

Il est impossible à l'auditeur d'étudier toutes les pièces qui entrent dans le champ d'action de son contrôle. Il lui faudra donc se limiter à des sondages -l'article 823-16 du code de commerce a officialisé cette pratique.

23. Domaines d'application du contrôle par sondage

Deux types d'opérations peuvent motiver l'auditeur à utiliser les sondages, il s'agit :

- De l'appréciation du contrôle interne et des procédures comptables (teste de procédures).
- De la vérification des comptes (contrôles substantifs).

24. Appréciation du contrôle interne et des procédures comptables

Dans l'évaluation du risque et du contrôle interne, des tests de procédures sont effectués si l'auditeur envisage d'évaluer un risque lié au contrôle de niveau inférieur pour une assertion particulière.

25. Types de sondages

On distingue habituellement les sondages ordinaires et les sondages mathématiques :

26. Sondages ordinaires

Encore utilisés par un grand nombre d'auditeurs, cette technique laisse à l'auditeur l'entière liberté quand au choix des échantillons, de leur dimensions, de la formation des lots et de leur mode de prélèvement.

L'audit doit s'efforcer de créer un effet de surprise dont il tirera bénéfice, il pourra ainsi contrôler les dix derniers jours de l'année.

27. Sondages mathématiques

De plus en plus, les auditeurs recherchent des critères objectifs qui assurent un côté plus rigoureux à leur analyse ; ils ont donc recours aux techniques d'échantillonnage statistique.

La théorie des sondages est basée sur la probabilité à deux événements : l'élément est acceptable ou l'élément est à rejeter.

27.1 Exemple

Utilisation de la loi de la Place Gausse (dite loi normal) pour déterminer la taille d'un échantillon.

Lorsque la loi normale est applicable, le calcul d'un intervalle de confiance peut être réalisé directement ainsi en appelant P la population recherchée :

$$f - t\alpha \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} \leq p \leq f + t\alpha \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}}$$

Où **n** est la taille de l'échantillon.

T α un coefficient dépendant du niveau de confiance.

$1-\alpha$ est lu dans la table de la loi normale.

Ex : utilisation de la loi de Place-Gausse (dite loi normale) pour déterminer la taille d'un échantillon.

Vous êtes appelé à tester une population de 10.000 opérations, vous admettez au maximum (avec un taux de certitude de 97,5%) 200 erreurs soit 2% de la population.

-Quelle doit être la taille de l'échantillon, s'il ya 1% d'erreurs ?

Lorsque la loi normale est applicable, le calcul d'un intervalle de confiance peut être réalisé directement ainsi en appelant p la population recherchée .

A partir de l'équation développée ci-dessous :

$$P \leq p + t\alpha \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}}$$

$$\text{On peut écrire que : } 0,02 = 0,01 + 1,96 \sqrt{\frac{0,01(1-0,01)}{n}}$$

$$\text{Donc : } 0,02 = 0,01 + 1,96 \sqrt{\frac{0,01 \times 0,99}{n}}$$

Ce qui donne $n= 380$

Tableau n°04 : Les sondages

Niveau de Confiance	Sondage bilatéral $Z_{\alpha/2}$	Sondage Unilatéral
99%	2,575	2,326
95%	1,960	1,645
90%	1,645	1,282

Source d'information : ROBERT marie, PIERRE Mairesse, op.cit, p429

Ex : Acceptation ou rejet de l'utilisation de la loi de place-Gauss

50.000 opérations comptables doivent être contrôlées. On admet qu'un niveau d'acceptation 2% maximum est normal.

L'échantillon est de 95% (sondage unilatéral).

Si on applique la formule développée dans l'exemple (1).

$$f - t\alpha \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} \leq p \leq f + t\alpha \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} \text{ pour } n=1200$$

$$t\alpha = 1,645, f=p=0,02$$

On obtient :

$$0,02-1,645\sqrt{\frac{0,02 \times 0,98}{1200}} \leq p \leq 0,02+1,645\sqrt{\frac{0,02 \times 0,98}{1200}}$$

$$0,01335 \leq p \leq 0,02665$$

Pour $n = 1200$

Donne $1200 \times 0,01335 \leq p \leq 0,02665 \times 1200$

$$16 \leq p \leq 32$$

Donc, si on trouve dans l'échantillon un nombre d'erreurs inférieur à 16, on pourra accepter le lot.

Si on obtient un nombre d'erreurs supérieur à 32, on pourra refuser le lot.

Et si on obtient entre 16 et 32 erreurs, il faut continuer le sondage pour diminuer l'incertitude.

28. Estimation de valeurs absolues

Les techniques de sondage peuvent, par le biais de l'extrapolation, permettre l'évaluation de certaines valeurs, par exemple le niveau d'un stock ou le montant de la dépréciation des créances douteuses, soit par exemple un stock avec les caractéristiques :

- Taille de la population : $N = 7000$
- Taille de l'échantillon $n = 100$
- Niveau de confiance : $1 - \alpha = 95\%$
- Moyenne de l'échantillon : $m = 950$
- Ecart type de l'échantillon : $s = 70$

La loi normale s'applique de la même façon que lors de l'estimation des fréquences, l'intervalle de confiance est ainsi obtenu :

$$m - t\alpha \frac{\sigma}{\sqrt{n}} < v < m + t\alpha \frac{\sigma}{\sqrt{n}}$$

Où V est la valeur moyenne recherchée

m la moyenne observée sur l'échantillon

n la taille de population

$t\alpha$ le coefficient lu sur la table de la loi normale.

Un problème se pose, car on trouve rarement la valeur de σ : il faut donc rechercher une valeur approchée appelée estimateur statistiquement; l'estimateur de la variance d'une population :

$$\hat{s}^2 = s^2 \cdot \frac{n}{n-1}$$

ou S est l'écart type des valeurs de l'échantillon¹.

¹ OBERT Robert MARI-Pierre Maresse op. cit, p429,p430,p431, p432

L'estimateur s' est égal à $\sqrt{70^2 \cdot \frac{100}{100-1}} = 70,35$

Les valeurs moyennes extrêmes seront :

$$950 - 1,96 \cdot \frac{70,35}{100} = 936,21$$

$$950 + 1,96 \cdot \frac{70,35}{100} = 963,79$$

Extrapolées à l'ensemble de la population, ces valeurs moyennes permettent de déterminer les valeurs limites du stock.

$$\frac{936,21 \cdot 1000}{\sqrt{100}} < V < \frac{963,79 \cdot 7000}{\sqrt{100}}$$

$$65534,70 < V < 67463,30$$

28.1. Conclusion d'un sondage

Trois possibilités sont offertes à l'auditeur après le contrôle par sondage : il accepte, il continue ou il refuse. Il accepte dans le cas où :

- L'échantillon est suffisamment représentatif de la population, la précision et le niveau de confiance satisfaisants.
- Le nombre d'erreurs extrapolé à la population totale est faible.
- Les erreurs ne portent pas sur des sommes importantes (d'où la nécessité de stratification).
- Les erreurs ne sont pas systématiques.

Les erreurs ne sont pas intentionnelles.

Il refuse quand l'une des conditions énoncées ci-dessus n'est pas remplie.

L'auditeur a la possibilité de continuer d'approfondir s'il le juge nécessaire, si le nombre d'erreurs est relativement important mais insuffisant pour refuser.

29. Les flux informationnels spécifiques

Chaque question correspondant à une interrogation spécifique ayant trait à, un sujet particulier : **FIS = \sum questions + réponses.**

29.1 Exemple

1 question + 3 réponses à 03 destinataires différents = FIS de 04 Q/R

1 question + 4 réponses à 10 destinataires différents = FIS de 11 Q/R

29.2 Définition

Le **Fis** est l'unité de base exprimée en Q/R apportant la ou les réponses à une question spécifique posée par un membre de l'entreprise.

Q : question

R : Réponse

29.3 Le flux informationnel total

C'est la totalisation annuelle des Fis de A et de B

FIT annuel = \sum Fis de A + \sum Fis de B

29.4 Exemple :

Le FIT de l'année 2000 de l'intelligence économique de la société **Col Métal** est de 20000 (Fis de A) + 6205 (Fis de B) soit 26205 (Q/R).

$$\text{FIT 2000} = 26205 \text{ Q/R}$$

Le FIT de l'année 2001 de la même société est de 20000 (Fis de A) + 8740 (FIS de B) soit 29740 (Q/R)¹.

$$\text{FIT 2001} = 29746 \text{ Q/R}$$

30. Analyse de circuits pour diagrammes

Un diagramme est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, postes de travail, de décisions, de responsabilités d'opérations sont représentés par des symboles liés les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise.

Les objectifs des diagrammes de circulation sont : de

- donner un enregistrement des procédures et systèmes de l'entreprise et mettre en relief les aspects importants du contrôle interne.
- être une base pour les testes de conformité qui servent à vérifier que les procédures sont bien appliquées.

30.1-Symboles utilisés

Il existe autant de tables de symboles qu'il ya d'auteurs. Le choix d'une table de symboles n'est pas primordial, mais il est souhaitable que dans un même groupe de travail, une seule table soit adoptée par tous, ainsi, les cabinets d'expertise comptable doivent utiliser les mêmes méthodes de travail².

Parmi la liste des symboles qui doivent être utilisés dans le graphique, on trouve :

- le point de départ de diagramme
- le renvoi à une autre page
- le document précise à l'intérieur du symbole qui donne le non du document et le nombre ou le N° d'exemplaires, registre ou fichier qui indique les registres et les journaux comptables
- le nom (du registre ou du journal) est précisé à l'intérieur du symbole (traitement, cheminement des documents, sortie de diagramme, renvoi, alternative, édition annuelle exemple bilan comptable, saisie sur écran, transmission de données par télécommunication, sortie illustrée écran d'affichage du terminal, disque magnétique, fichier informatique, comparaison entre 02 documents)³.

31. La démarche générale de l'audit

Deux préalables sont nécessaires à la compréhension de l'audit « par les risques » d'une part, une vision d'ensemble de la mission d'audit pour apprécier la place et l'importance de cette revue par ses risques pour le déroulement de la mission et d'autre

¹ BERNARD Besson. JEAN-Claude Possin, Audit de l'intelligence économique, Dunod, France, Paris, 2002, p123, p124

² OBERT Robert, MARIE-Pierre Maresse, op. cit, p 498.

³ KHELASSI Réda, op. cit, p120

part, une présentation des principaux types d'opérations que l'on peut trouver dans une entreprise.

31.1. Le déroulement d'une mission d'audit

L'analyse est ici centrée sur une mission d'audit financier dans la mesure où elle permet d'inclure le contrôle des comptes.

Chaque mission commence par une lettre d'engagement de mission (audit externe) ou par un plan de mission (audit interne).

31.2. Les principaux types d'opérations d'une organisation

Pour être en mesure de comprendre où se situent les principales zones de risque, il est nécessaire de pouvoir déterminer quel est le type d'opération à la base d'une transaction ou d'une procédure.

Ce processus traite des données de nature répétitive ou non, ce qui influe sur les risques et la démarche de l'auditeur.

31.3. Les opérations répétitives

Elles résultent des processus de base d'une entreprise (par exemple, la vente ou l'achat d'approvisionnement) et sont générées régulièrement par le système d'information comptable.

Le risque ne se situe donc pas directement dans le traitement de l'opération mais plutôt dans le paramétrage du système ; l'audit portera de ce fait une attention particulière sur ce type de données.

31.4. Les opérations non répétitives : Par opposition aux précédentes, les données se caractérisent par leur faible nombre ; leur survenance occasionnelle et l'importance du jugement du personnel dans leur évaluation peuvent être ponctuelles (par exemple, la souscription d'un emprunt, la détermination des quantités en stock par inventaire physique en fin d'exercice, la sélection des fournisseurs par appel d'offres) ou exceptionnelles (par exemple, une opération de fusion).

Les opérations ponctuelles sont organisées dans le cadre des procédures qui restent structurées (comme dans le cas des données répétitives) mais, à la différence de ces derniers, ces opérations ne surviennent que de manière occasionnelle. A cet égard, le personnel ne connaît pas forcément très bien le déroulement exact de la procédure.

32. L'audit interne

L'audit interne est une fonction de contrôle exercé par les salariés d'une entité économique. A cet égard, nous donnons ci-dessous la définition retenue par L' I FACI (L'Institut Français des Auditeurs Consultants internes). L'audit interne est, à l'intérieur d'une entreprise ou d'un organisme, une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations ; il est au service de la direction. C'est dans ce domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles. L'objectif de l'audit interne est d'assister les membres de la direction dans l'exercice efficace de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses.

Parvenir à cet objectif final implique les activités suivantes :

- Examiner et apprécier la certitude, la suffisance et l'application des contrôles comptables, financiers et opérationnels.
- Vérifier la conformité avec les politiques, les plans et les procédures.
- Vérifier à quel point les actions de la société sont justifiées.

- Vérifier l'exactitude des informations utilisées par la direction.
- Evaluer la quantité de l'action dans la mise à exécution des responsabilités¹.

33. Le contrôle interne dans la maîtrise des risques

Dans ce sens, apprécier le contrôle interne suppose, d'une part de comprendre quelle est sa nature organisationnelle et, d'autre part, de connaître les moyens et en évaluer la fiabilité.

34 .Les risques inhérents

Défini par le Sas 107 comme la probabilité d'erreurs et d'anomalies significatives dans les comptes (matériel misstatement) avant toute prise en compte du contrôle interne , le risque inhérent est lié aux caractéristiques générales du groupe et de son environnement.

34.1 Les risques inhérents au secteur et à sa réglementation : Des facteurs tels que les conditions concurrentielles , la réglementation du secteur , les innovations technologiques ou les pratiques comptables influencent ce type de risque inhérent . De même , le choix des principes comptables peut influencer sensiblement la qualité des informations produites .

34.2 Les risques inhérents à la nature des activités et à l'organisation du groupe

Ce type de risque doit conduire l'auditeur à envisager le business model (ou modèle stratégique et économique de création et de distribution de valeur) du client. L'organisation d'un groupe influe sur la fiabilité de l'ensemble du processus de production de l'information, la structure organisationnelle, l'organisation du système productif , les investissements réalisés, la détention du capital ou la structure de financement sont autant de facteurs qui pèsent sur la détermination de ces types de risques .

34.3 Les risques inhérents à la mesure et à l'évaluation de la performance

Même si les systèmes d'évaluation son partie intégrante du risque de contrôle interne, l'évaluation et la mesure des performances relèvent également des risques inhérents .

35. Les risques de contrôle interne

Ce risque est défini par le SAS 107 comme le risque que des anomalies significatives se produisent dans les comptes et ne soient pas détectées par le contrôle interne en place . Le contrôle interne fait explicitement partie de la compréhension de l'audit et de son environnement. Les cinq composantes du contrôle interne relevées par la norme comme devant faire preuve d'un examen approfondi sont celles du COSO : l'environnement de contrôle, l'analyse des risques, le système d'information ,

¹ LIONEL Colins, GERARD Valin,op. cit., p23.

les activités de contrôle et la supervision. l'ensemble du contrôle interne est constitué à la fois d'une partie formelle ou « visible » (les procédure , références,...) et d'une partie informelle ou « invisible »(les croyances , l'éthique, les habitudes,...) .¹

36. Les fondements de la création de la fonction d'audit interne

36.1-La théorie des coûts de transaction : Pour les théoriciens des coûts de transaction (COASE 1937 ; WILLIAMSON (1985), l'entreprise, contrairement au marché, apparaît comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. Pour toutes ces raisons, les dirigeants des grandes sociétés d'abord, ceux des PME/PMI, ont été amenés à internaliser l'essentiel de leurs travaux d'audit légal grâce à la création des services d'audit interne.

36.2-La théorie de l'agence et de la gouvernance de l'entreprise : On attribue la paternité de la théorie de l'agence à JENSEN et MECKLING (1976). La théorie de l'agence a donné lieu à de nombreux développements sur la gouvernance des entreprises (carreaux, 1997 et 2000) qui tendent à intégrer aussi l'audit interne comme un mécanisme de gouvernance de l'entreprise².

37. Les déterminants de la création de la fonction d'audit interne

Parmi les déterminations de la création de la fonction d'audit interne, il y a la taille de l'entreprise et la dispersion géographique.

37.1-La taille de l'entreprise :La taille de l'entreprise, appréciée a travers de l'effectif et du chiffre d'affaires, est considérée comme un élément déterminant de la création de la fonction d'audit dans une entreprise nationale ou internationale. Les résultats de notre enquête vont dans le sens de cette hypothèse.

Tableau N° 05 : Taille de l'entreprise

Taille	Société C	Société F	Société O	Société R
Effectifs	220 000	191 000*	47 000	12 000
Chiffre d'affaires	25 milliards €	51.7 milliard €	1015632 K**	44 milliards €

Source d'information : BERTIN Elisabet , Audit interne enjeu et pratiques a l'international, édition d'organisation, France, 2007, p 46.

***Effectifs du groupe au 31/12/2006*,*Chiffre d'affaires au 31/12/2005**

Il apparaît qu'en termes d'effectifs, les grands groupes disposant de services d'audit interne, affichent des effectifs compris entre 12000 et 220 000 salariés répartis dans le monde entier suivi du prestataire de service aux entreprises, de celui des télécommunications et, enfin, celui de l'automobile.

Le directoire : ils se tiennent régulièrement informés de ses dysfonctionnements, de ses insuffisances et de ses difficultés d'application, voire de ses excès et veillent à l'engagement des actions correctives nécessaires³.

¹ STEPHANIE THIERY , Dubuisson, l'audit , édition la découverte, France, Paris, 2004,2009, p 34-37

² BERTIN Elizabeth .op.cit,p23, p24, p46

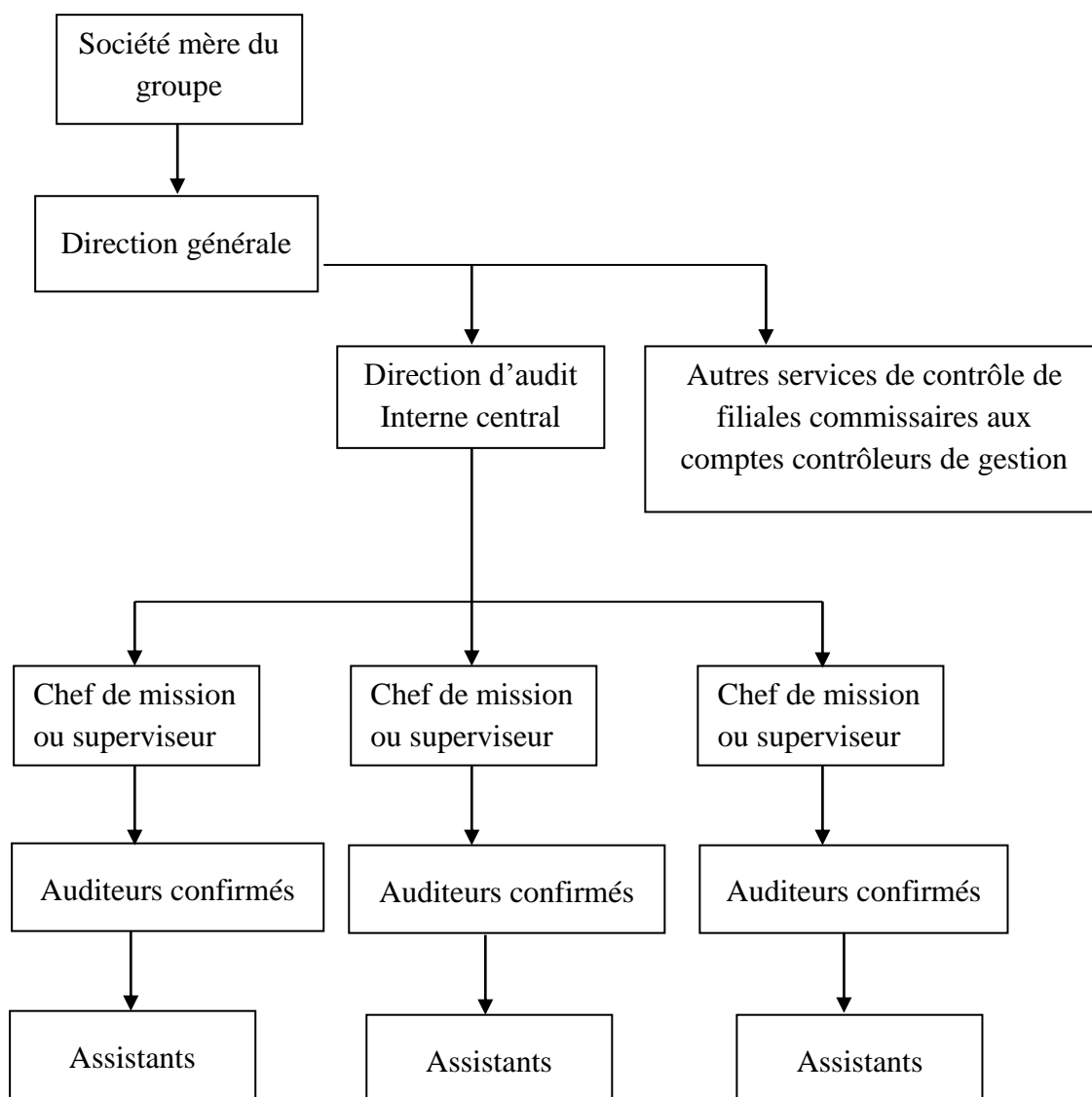
³ KHELASSI Réda, op . cit,p 80

38. L'approche organisationnelle de la fonction d'audit interne

L'entreprise a le choix entre une organisation centralisée et décentralisée.

38.1 L'organisation centralisée de l'audit interne : On y trouve des auditeurs comptables et financiers, des auditeurs informatiques, des auditeurs de qualité, des auditeurs de marketing et ventes, des auditeurs environnementaux, généralement le service d'audit interne est constitué d'un responsable de plusieurs chefs de mission et d'auditeurs (assistants débutants et confirmés).

Figure N° 01 : Structure centralisée d'un service d'audit interne



source d'information : BERTIN Elizabeth ,op. cit, p 29¹

Donc on regroupe tous les auditeurs internes au sein d'une même équipe au siège social et l'audit centralisé a pour, lui, une cohérence dans l'action et dans les objectifs des équipes mieux formées, plus soudées donc plus efficaces .

¹ BERTIN Elizabeth ,Op.cit, p29,p30,p31,p33

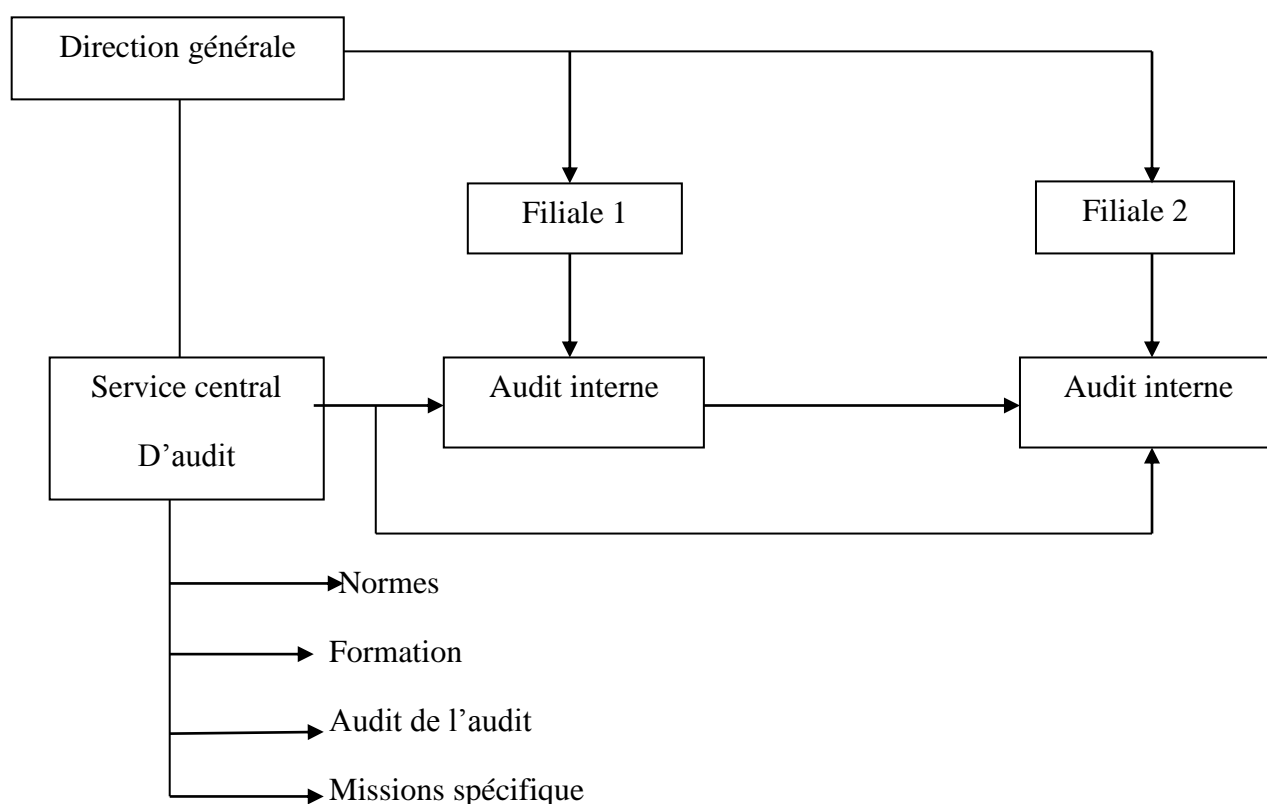
38.2. L'organisation décentralisée dans les entreprises internationales

L'organisation décentralisée de l'audit interne ne signifie nullement qu'aucun service d'audit interne central n'existe. Il s'agit simplement de doter les filiales, lorsque les conditions l'exigent (taille de la filiale, importance des activités à la complexification des processus exigeant une évaluation régulière du dispositif de contrôle interne), de leur propre service d'audit interne et de leurs propres auditeurs internes locaux.

Le schéma ci-après présente l'organisation décentralisée du service d'audit interne.

Il s'agit d'audit de régularité /conformité aux lois et aux règlements.

Figure N° 02 : Structure décentralisée du service d'audit interne



Source d'information : BERTIN Elizabeth ,op. cit,p 31

Remarque

Donc on constitue autant d'équipes d'audit interne que d'unités autonomes d'une certaine importance. L'audit décentralisé peut se prévaloir d'être plus près du terrain, d'être mieux à même d'en analyser les forces et les faiblesses, de pouvoir assister plus concrètement les responsables car mieux intégré, et plus près de leurs préoccupations ,les inconvénients de cette dernière formule, au plan de la cohérence globale et de la formation des auditeurs, sont plus ou moins atténués .

39. Le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne

Le service ou la direction de l'audit interne peut être rattaché soit à la direction générale, soit au conseil d'administration ou au comité d'audit, ou enfin à une direction opérationnelle.

39.1-Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale

La direction d'audit interne peut être rattachée à la direction générale. L'intérêt d'un tel rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information.

39.2- Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit

Le service ou la direction d'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein dans le cadre d'une bonne gouvernance ; le rattachement au conseil d'administration permet justement de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre les dirigeants et les représentants des actionnaires.

40. Le contrôle interne

Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci.

40.1. Les composantes du contrôle interne

Selon le COSO, le contrôle interne est composé de cinq éléments inter-dépendants :

- L'environnement de contrôle ;
- L'évaluation des risques ;
- Les activités de contrôle ;
- L'information et la communication ;
- Le pilotage.

40.2. Les moyens du contrôle interne

Les définitions du contrôle interne font ressortir un ensemble de moyens, l'organisation (OECCA) conformité de l'organisation (CRB).

- Plan d'organisation (IAG).
Méthodes et procédures (OECCA).
- Conformité des méthodes et procédures (CRB).
- Méthodes et procédures (GAAS).
- Mméthodes et procédures (IAG).
Mesures de contrôle comptable et autres (CNCC).

- Vérifier les limites fixées (CRB).
Responsable chargé d'évaluer la cohérence et l'efficacité du système (CRB)¹.

41. La problématique du whistle blowing

Selon l'encyclopédie Larousse, l'éthique est la mesure de la morale. « L'origine grecque, se trouve dans éthico et dans éthos « mœurs » « caractère ». La définition des termes de morale, d'éthique ou de déontologie est complexe. « La morale désigne le plus souvent l'héritage commun aux valeurs universelles qui s'appliquent aux actions des hommes »; par contraste, le terme éthique est souvent employé pour désigner le domaine plus restreint des actions liées à la vie humaine.

Whistle blowing, nouvel instrument utilisé en outre atlantique, fait débat en France. Est-il nécessaire pour attirer l'attention sur des comportements frauduleux dans les organisations ou traduit-il le retour à des comportements de délation au sein des organisations? Comment peut-il s'appliquer? Dans quel périmètre? Qui contrôlera cette pratique? Quelles sont les différentes questions qui seront explorées dans le cadre de cette contribution².

42. Coordination entre la cour des comptes et les structures d'audit interne

De ce qui précède, il ressort une nécessité impérieuse d'une coordination pour arriver à un mutuel enrichissement doctrinaire et méthodologique, ainsi qu'à une utilisation rationnelle des ressources humaines afin d'atteindre leur buts respectifs; il doit y avoir convergence et complémentarité des efforts entre la cour des comptes et les structures d'audit interne.

43. Le plan de mission d'audit comptable

Pour les décisions prises sur :

- Les travaux à entreprendre.
- Les moyens à mettre en œuvre (programme de travail, mémento de contrôle, outils divers).
- Les dates d'intervention et les durées des visites.
- Les rapports à établir.
- Les heures et les coûts engagés.

Ce document doit servir de fil conducteur, tout au long de la mission, et de base de référence pour la prise de connaissances de la société lors des missions ultérieures.

Les informations qu'il doit véhiculer (le plan de mission) peuvent être structurées comme suit :

¹ LIONEL Colins, GERARD Valin, Audit et contrôle interne aspects financiers édition Dalloz, France, Paris 1992 p39, p40

² BERTIN Elizabeth ,op.cit, p33, p62,p185,p186

43.1. L'entreprise

Présentation générale de l'entreprise, sa dénomination sociale, ses coordonnées, sa structure générale, l'adresse ses unités, son historique bref ses dirigeants et ses personnes à contacter dans la société.

43.2. Les comptes

- Organisation et pratiques comptables.
- Comptes principales.
- Comparaison pluriannuelle des bilans et comptes de résultat.
- Date de clôture de l'exercice.

43.3. Les systèmes et domaines significatifs

- Détermination du seuil de signification.
- Identification des fonctions et des comptes significatifs.
- Présentation des zones de risques.
- Identification des points forts du système et de la sensibilité des dirigeants à l'environnement du contrôle interne.

43.4. La mission

- Nature de la mission : certification des comptes annuels, des comptes consolidés, attestations ou rapports particuliers à émettre.

- Axes principaux des travaux de contrôle :

- * Documents à obtenir.
- * Appréciation du contrôle interne.
- * Date des inventaires physiques.
- * Confirmation et contrôles spécifiques.

Recours à des spécialistes experts.

-Délais d'émission des rapports : liste des rapports à émettre avec leurs dates.

- * Rapport sur le contrôle interne.
- * Rapport spécifiques.

43.5. L'organisation de la mission

- Niveau de collaboration et constitution de l'équipe d'intervention.

- Utilisation des travaux des auditeurs internes, l'expert comptable et autres intervenants externes.

- Calendrier des interventions.

43.6. Le budget

- Détermination des heures nécessaires par nature des travaux.

- Calcul des coûts estimés en fonction de l'expérience des collaborateurs et des experts éventuels.
- Coordination des travaux avec le commissaire, le cas échéant.

44. Mission de l'auditeur interne

Les missions de l'auditeur interne sont de deux types : des missions d'assurance et des missions de conseil.

Dans le cadre des missions d'assurance, l'auditeur interne procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur un processus, un système ou sur tout autre sujet. Il comporte généralement trois types d'intervenants :

- La personne ou le groupe directement impliqué dans le processus.
- La personne ou le groupe réalisant l'évaluation (l'auditeur interne).
- La personne ou le groupe qui utilise les résultats de l'évaluation.

Les missions de conseil sont généralement entreprises à la demande du client.

Elles comportent généralement deux intervenants :

- La personne ou le groupe qui fournit les conseils.
- La personne ou le groupe donneur d'ordre auquel ils sont destinés (le client)¹.

45. Méthodologie et déroulement d'une mission (le lancement d'une mission, l'exécution d'une mission, l'achèvement d'une mission) :

45.1. Définition

L'ordre de mission est le mandat donné par la direction générale de l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs.

45.2. Le plan d'approche

45.2.1 Définition

Le plan d'approche conclut la phase de reconnaissance du domaine défini par l'ordre de mission ; il matérialise une étape de la conduite d'une mission.

La définition des objectifs de la phase d'étude et de modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondants.

45.3. Le tableau des forces et faiblesses apparentes

Le tableau des forces et faiblesses apparentes conclut la phase d'analyse de risques réalisée sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche ; il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur.

45.4. Le rapport d'orientation

45.4.1 Définition

¹ OBERT Robert , op.cit,p383.

Le rapport d'orientation définit et formalise les axes d'investigation de la mission et ses limites ; il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit pour le demandeur et les audités.

45.5. Le programme de vérification

Le problème de vérification est la gamme de fabrication à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation.

45.6. Baps, budget, allocation, planning, suivi

Le BAPS, Budget, Allocation, Planning, Suivi, organise la mission dans le temps (durée, date) et l'espace (sites, auditeurs) de la fin de la phrase et d'étude à la diffusion du rapport ; il est reflété par l'Etat d'avancement de la mission régulièrement mise à jour.

45.7. FC : La feuille de couverture

La feuille de couverture est le document qui est établi en deux temps : décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification puis met en évidence les conclusions qui ont été tirées. Elle est le document d'articulation entre le programme de vérification et le travail de terrain d'une section- ou d'une partie de section.

45.8. OR . L'Ossature du Rapport

L'Ossature du Rapport élaboré à partir des « problèmes » figurant sur les **FRAP** est les conclusions figurant sur les **feuilles de couverture** pour les points satisfaisants est l'enchaînement des messages que l'audit veut livrer lors des présentations et dans le rapport concluant la mission¹.

45.9. Le Compte Rendu Final au Site CRFS

Le Compte Rendu Final au site(CRFS) est la présentation orale par le chef de mission au principal responsable de l'enquête des observations les plus importantes; il est effectué à la fin du travail de terrain.

45.10. RAPP : Le Rapport d'Audit Interne

En fin d'intervention, le rapport d'audit interne est communiqué aux principaux responsables concernés pour action et à la direction pour information ; les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée pour faire développer des actions de progrès.

45.11. EAP : L'Etat des Actions de Progrès :L'Etat des Actions de Progrès communique régulièrement à la direction les suites données aux recommandations formulées par l'audit et, éventuellement, les résultats obtenus par les actions correctives des audités.

45.12. Conclusions : révision synthétique de la méthodologie

Une logique, un cadre de raisonnement et un vocabulaire de méthodologie sont là pour assurer la rigueur et la précision indispensables tout au long de la mission.

¹ OLIVIER Le mant , la conduite d'une mission d'audit interne, édition Dunod, France, paris, 1989, p53, p56, p63, p73,p77, p81 , p89, p111, p95, p 119, p129, p141

46. La phase de réalisation

46.1. La réunion d'ouverture

Comment est-elle organisée et quels sont les points qui sont abordés au cours de cette rencontre?

46.2. Le programme d'audit

On l'appelle aussi « programme de vérification » ou encore « planning de réalisation »; quelle que soit sa dénomination, il s'agit du document interne au service et dans le quel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches

46.3. Le questionnaire de contrôle interne

Ce questionnaire va donc être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne pour réaliser son programme : c'est véritablement un fil conducteur, d'où son importance comme outil méthodologique.

46.4. Les cinq questions fondamentales

Ces cinq questions universelles (5W) sont :

1. Qui (Who) ? : Questions relatives à l'opérateur
2. Quoi What ? : quelle est la nature du produit fabriqué ?
3. Où (Where) ? : lieux de stockage
4. Quand (When) ? : permet de regrouper les questions relatives au temps : début, fin, durée, saisonnalité, planning... ?
5. Comment (How) ? : comment achète-t-on... ?

46.5. Le travail sur le terrain

Il répond à ces questions : c'est la phase terrain qui nous intéresse en réalisant des tests avec l'aide des outils qui sont à sa disposition¹.

47. La conduite d'une mission d'audit interne en contexte international

La conduite d'une mission d'audit interne en contexte international et national comporte trois phases : préparation, réalisation et restitution des résultats.

Trois acteurs interviennent dans la mission :

- L'auditeur : celui qui conduit la mission d'audit.
- L'audité : celui qui fait l'objet de l'audit.
- Le prescripteur d'audit : celui qui donne l'ordre à l'auditeur de réaliser la mission d'audit.

Une mission d'audit se prépare, mais, auparavant l'auditeur doit avoir reçu l'ordre ou le mandat d'effectuer la mission. Le document qui fait déclencher la mission d'audit s'intitule un ordre de mission pour l'auditeur interne ou une lettre de mission pour l'auditeur externe.

Il s'agit généralement d'un document d'information court (une page) qui indique le prescripteur, le destinataire l'objet de la mission, les objectifs généraux, le lieu, le périmètre de la mission, la date du début et de la fin de la mission.

¹ RENARD Jacques, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, France Paris, 2005, p 237- p 243, p 247

47.1. Préparation

L'auditeur ne peut pas se lancer dans l'exécution d'une mission d'audit dans une entité ou un domaine qu'il ne connaît pas ; il doit préparer la mission en commençant d'abord par rassembler les informations nécessaires.

Pour cela, il collecte les documents suivants : organigramme, définition des fonctions, bilans et comptes de résultats, rapports des commissaires aux comptes, instructions opérationnelles et manuelles de procédures écrites en vigueur dans la société, informations relatives aux problèmes conjoncturels

47.2. La phase de réalisation de la mission

L'auditeur poursuit deux objectifs :

- Mettre en évidence les faiblesses et les forces apparentes du dispositif de contrôle interne existant identifiées lors de la préparation de la mission.
- Proposer des solutions d'amélioration.

47.2.1 Le travail de terrain : les vérifications

C'est la partie la plus répétitive de la fonction, elle fait appel à des techniques (interviews, observation physique, sondages, examen analytique, narration, grille d'analyse, des taches) et à des moyens (questionnaire de contrôle interne, tableaux de risques, feuille de test ou de couverture, feuille de révélation et d'analyse des problèmes). Chaque dysfonctionnement constaté débouche sur l'établissement d'une feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP).

47.2.2 Figure N° 03 : La structure d'une FRAP

Papier de travail	FRAP n°
Problème (ou type de risque) identifié.....	
Constat :	
Causes explicatives :	
Conséquences :	

Source d'information : BERTIN Elisabeth, op cit, p 43

47.3. La phase de restitution : les résultats de l'audit et du rapport d'audit

Toute mission d'audit s'achève par la rédaction d'un rapport.

Le rapport fait apparaître les mentions suivantes :

- Une page de garde comprenant le titre complet de la mission, la date et les auditeurs ayant participé à la mission.
- L'ordre de mission qui doit être placé en tête du rapport.
- Le sommaire.
- Une note de synthèse de deux à trois pages.
- Le rapport proprement dit.

- Les annexes.

48. Forme du rapport d'audit :

Bien qu'en théorie rien ne s'oppose à ce que le rapport soit oral, dans la pratique, pour des raisons de commodité faciles à comprendre, il est pour ainsi dire toujours présenté par écrit. On distingue généralement le rapport court et le rapport long.

48.1. Rapport d'audit de l'expert-comptable sur les comptes (norme ISA 700 DEC) et rapport d'audit (destinataire)

Nous avons audité les comptes annuels (consolidés) de la société ABC relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 200x : ces comptes relevant de la responsabilité de la direction de la société.

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur les comptes sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit (ou selon les pratiques nationales applicables).

Ces normes requièrent la mise en œuvre des diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner par sondages les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes; il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et apprécier leur présentation d'ensemble.

Nous estimons que notre audit constitue une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, les comptes annuels (consolidés) présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (donnent une image fidèle) au 31 décembre 200x, ainsi que du résultat (consolidé) de ses opérations (et des mouvements de trésorerie consolidés) pour l'exercice DOS à cette date, conformément à...

(le cas échéant et en conformité avec...)

Fait à..... Le.....

Source : CSOEL « Les normes et le cadre conceptuel relatifs aux missions normalisées de l'expert comptable »¹.

48.2. Modèle de rapports d'audit des commissaires aux comptes :

48.2.1 Rapport général avec certification sans réserves :

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale du / / nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le / / sur :

- Le contrôle des comptes annuels de la société x tels qu'ils sont annexés au présent rapport.
- Les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par...; il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur les comptes.

¹ OBERT Robert , op.cit,p386,p389

I- Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables en France : ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner par sondages les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes ; il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Nous certifions que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

II- Justification de nos appréciations

En application des dispositions de l'article L823-9 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations, nous précisons que les observations formulées dans notre rapport concernant les procédures de rapport interne et portant sur l'efficacité des contrôles internes mis en place pour les opérations de trésorerie, nous ont amenés à effectuer des contrôles substantifs étendus sur les opérations concernées.

Ceux-ci n'ont pas mis en évidence d'anomalies de nature à remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus.

III- Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes professionnelles applicables en France, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels, appellent de notre part les observations suivantes :

Par application de la loi, nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

Lieu, date et signature.

Source : Norme CNCC 2-601¹

48.2.2 Rapport général certification avec réserves

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale du.....nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice CLOS le.....

Sur :

- Le contrôle des comptes annuels de la société x tels qu'ils sont annexés au présent rapport,

Les vérifications et informations spécifiques prévues par la loi

¹ OBERT Robert, MARIE-Pierre Mairesse, op.cit, p392, p393.

Les comptes annuels ont été arrêtés par il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

I-Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables en France : ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après. Nous devons former les une (des) réserve (s) sur le (s) point (s) suivants :

Descriptions motivée de désaccords sur les règles et principes comptables faisant l'objet de réserves.

Sous la (es) réserve (s) ci-dessus précisées, nous certifions que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice¹ écoulé ainsi que la situation financière du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

II-Justification de nos appréciations

En application des dispositions de l'article L823-9 al.1 du code de commerce relatives à la justification de nos appréciations nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

- La société a constitué au cours de l'exercice N une provision pour charge de dépollution de ses sites de production dont le montant s'élève à ME à la clôture de l'exercice.

-Les modalités de détermination de cette provision sont relatées dans la note x de l'annexe, laquelle fait également l'état des aléas affectant le volume final des éléments à dépolluer dans le cadre de notre appréciation des estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes, nous avons été conduits, s'agissant d'un processus d'estimation complexe impliquant (des techniques spécialisées indépendantes chargées d'évaluer notamment le volume des éléments à dépolluer), nous avons par ailleurs vérifié les autres données significatives utilisées ainsi que les calculs effectués afin de pouvoir corroborer le montant de la provision inscrite au passif du bilan à la clôture de l'exercice.

Ces travaux n'ont pas révélé d'élément de nature à remettre en cause l'évaluation de cette provision¹.

III-Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes professionnelles applicables en France aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

La sincérité, avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires

¹ OBERT Robert, MARIE-Pierre Mairesse, op.cit, p393, p394

sur la situation financière et les comptes annuels, appellent ,de notre part, les observations suivantes...

Par application de la loi, nous portons à votre connaissance les informations suivantes.....

Lieu, date et signature.....

49. Rédiger le rapport

49.1- Le contenu du rapport d'audit

Le rapport de l'auditeur sur les Etats financiers est écrit daté et signé et se caractérise par un titre, une identification des états financiers audités, une référence aux travaux effectués et aux normes et principes comptables appliqués. Une expression de l'opinion sur les états financiers ou sur les éléments sur lesquels l'audit a porté le respect des modèles de rapport (pour les commissaires aux comptes).

49.2- Le rapport de contrôle interne

Emis par l'auditeur à l'issue de la phase dévaluation définitive du contrôle interne il permet de sensibiliser les dirigeants auxquels il est adressé, aux problèmes de contrôle interne, il est généralement assez court et fait ressortir, a l'aide d'une formulation claire, la nature des faiblesses qui sont resituées dans le contexte de l'organisation général de l'entreprise afin de permettre à l'auditeur d'émettre une opinion sur la qualité globale du contrôle interne.

50. Contrôle des objectifs stratégiques

Le contrôle de gestion opérationnel peut suffire à une surveillance même imparfaite de la mise en œuvre de la stratégie à condition que les objectifs opérationnels subséquents aient été déclinés en objectifs clairs et mesurables. L'abandon progressif d'un plan stratégique très formalisé dans la plupart des entreprises a rendu d'autant plus nécessaire, le rôle d'interface du contrôle de gestion qui fait le lien entre le long terme et le court terme entre le plan stratégique et les budgets et les plans opérationnels. Les objectifs stratégiques et les variables clés correspondantes sont souvent intégrés dans les tableaux de bord la mondialisation des métiers en est une des causes principales qui contraignent les dirigeants à avoir une vision comparer aux concurrents indépendamment des modes d'organisation interne, souvent liée à l'histoire de l'entreprise et aux hommes qui la composent.

51. Audit externe

Les audits de gestion externes servent à évaluer les firmes à l'extérieur des limites de la société ; leur résultats sont utilisés dans la planification.

Ce type d'audit peut être profitable dans les domaines suivants :

- Dans la recherche sur une autre firme pour une fusion ou une acquisition éventuelle,
- L'évaluation d'une firme destinée à devenir un fournisseur important.
- La mise à jour des forces et faiblesses d'une firme concurrente pour exploiter les avantages comparatifs de sa propre firme¹.

¹ BADR INFOS . op cit, p 6

51.1- Missions d'audit externe

En dépit des complexités croissantes de l'environnement, la profession comptable libérale a su s'adapter de façon permanente aux nouveaux enjeux économiques et sociaux. Ses missions principales peuvent être regroupées actuellement en quatre grandes catégories :

1) La tenue de la comptabilité

Les services rendus comportent le plus souvent.

- La présentation périodique et annuelle des états financiers.
- Les déclarations fiscales et sociales.
- La paye des salariés et son accompagnement social.
- Une assistance juridique de 1^{er} degré.
- Une révision des comptes dans le cas échéant.

2) L'assistance à partie permanente de l'entreprise soulignant :

- La nécessité d'une lettre de mission¹.
- Les modalités de choix de nomination

Les procédures à respecter concernant l'ensemble des informations financières, économiques et sociales.

3) L'expertise judiciaire financière ou comptable.

4) L'audit légal, que nous développerons plus particulièrement.

51.2- La mission générale de certification annuelle

Les missions générales de certification annuelle sont effectuées par des commissaires aux comptes inscrits qui doivent appliquer les normes comptables.

Dans tous les cas, les missions annuelles des auditeurs légaux se concrétisent par des rapports à l'attention de l'assemblée générale annuelle (rapport de certification, rapport sur les conventions spéciales, rapports sur le contrôle interne).

Ainsi, en pratique, les commissaires aux comptes (double commissariat obligatoire en France pour les sociétés cotés) s'assurent :

- Le contrôle des documents ;
- Le respect du principe de légalité ;
- Le contrôle de l'information ;
- La vérification de l'incidence de tout changement de méthode comptable ;
- Le contrôle des procédures ;
- Le contrôle des conventions ;

¹ GERARD Valvin Controlor et Auditor édition DUNOD, France, Paris, 2006, p68.

- Certification du montant global des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées ;
- Contrôle des actions détenues par les administrateurs ;
- Dépenses somptuaires et charges réintégrées à la suite d'un contrôle fiscal.

51.3. Missions en cas de fusion/acquisition et opérations de haut de bilan

Contrairement à la mission générale annuelle de certification, les missions de commissaires à la fusion ou aux apports ne débouchent pas sur un rapport d'attestation, mais sur un avis circonstancié prenant en compte un ensemble de considérations d'ordre économique, financier et social, au jour de l'opération¹.

52. L'auditeur externe en tant qu'organe de gouvernance

L'auditeur externe, obligatoire dans certaines catégories d'organisations, est un agent mandaté par l'assemblée générale des actionnaires pour contrôler et certifier l'information comptable et financière produite par l'entreprise.

La norme internationale d'audit externe ISA'200: objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers :

La qualité de l'audit externe implique que l'auditeur découvre d'éventuelles fraudes ou irrégularités dans les états financiers du client².

53. Relations entre audit interne et audit externe

De nombreux services d'audit interne ont été créés au départ dans un souci d'assistance aux auditeurs externes qui assurent les contrôles censoriaux exigés par la loi. Il est certain qu'auditeurs internes et externes ont en commun le souci de l'exactitude de la comptabilité générale.

Nuançons néanmoins en soulignant que les auditeurs externes s'intéressent aux résultats d'ensemble de l'année, tandis que les auditeurs internes doivent se pencher sur les résultats intermédiaires utilisés dans la gestion courante. Le contrôle de la comptabilité générale exige, en tout cas, l'utilisation d'un certain nombre de techniques communes telles que l'analyse de contrôle interne (à l'aide de diagrammes de circulation de documents par exemple, les sondages statistiques, les demandes de confirmation directes auprès des tiers, banques, avocats, clients, fournisseurs, etc). Une collaboration étroite doit donc s'instaurer entre ces deux types d'audit à propos de la comptabilité générale et aboutir :

-à l'harmonisation des plans de travail de chacun d'entre eux.

-à l'échange des dossiers et des rapports.

Quand au cadre de référence, les auditeurs externes s'appuient sur les principes comptables généralement admis en France (recommandations de l'ordre des experts comptables, note d'information du C.N.C, les auditeurs internes sur les procédures comptables et administratives habituelles de l'entreprise).

¹ GERARD Valin .op cit .p69- p71,p78.

² BERTIN Elizabeth ,op. cit,p163

Quand au champ d'action, le contrôle des auditeurs externes porte spécifiquement sur les résultats de la comptabilité générale. Les auditeurs internes, par contre verront leur mission déterminée en fonction des souhaits de la direction générale. Néanmoins, les normes d'audit externe expliquent les précautions que doit prendre le contrôleur légal eu égard à l'utilisation des travaux des auditeurs internes, prolonger ceux des auditeurs internes portés sur des opérations similaires pour approfondir les domaines où ils ont constaté des anomalies. -les auditeurs internes en France quant à eux reconnaissent que l'audit interne n'audit pas tout et à jamais tous les ans. L'audit externe prend chaque année la responsabilité de tout¹.

54. L'intervenant

54.1. L'auditeur

Le donneur d'ordre peut en outre légitimement craindre l'arrivée d'un consultant extérieur chargé d'auditer un vaste secteur et, de ce fait, accéder à la connaissance d'un nombre important d'informations.

54.2. Le choix du consultant extérieur

Le choix de l'auditeur extérieur appartient au chef d'entreprise qui choisira parmi les différents prestataires celui qui remplira le mieux les conditions d'un audit de qualité. Un auditeur sérieux est un donneur d'ordre conséquent décideront. Ensemble de lancer l'audit d'un commun accord après la consultation préalable. Cette consultation aura lieu en tête à tête, elle doit être approfondie, sincère mais sans complaisance. L'entreprise fait appel à l'auditeur externe lorsqu'elle ne dispose pas de fonction d'audit interne ou lorsque le domaine à auditer exige des compétences techniques particulières (juridique, fiscalité, informatique, international...) et dans ce cas agir dans le cadre d'une mission légale ou d'une mission contractuelle.

55. Les auditeurs juridiques fiscaux et sociaux

Les auditeurs de la profession du droit sont en grande majorité constitués des avocats depuis la fusion entre les avocats et les conseils juridiques.

56. L'expert comptable

Toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les comptes de toute nature des entreprises et sociétés commerciales ou de sociétés civiles, dans les cas légalement prescrits par la loi et qui le chargent de cette mission à titre contractuel d'expertise et on audit .

57. Le commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes toute personne qui en son nom propre et sous sa propre responsabilité, fait profession habituelle d'attester de la sincérité et de la régularité des comptes de société et des organismes prévus par la réglementation .

¹ guide des audits quelles synergies gagnantes l'entreprise, édition Afnor, France, 2005, p98

58. Rôle de la direction, des personnes chargées du gouvernement d'entreprise et de l'auditeur légal

Le paragraphe 15 de la norme I.S.A 240 précise qu'il est de la responsabilité des personnes chargées du gouvernement d'entreprise de l'entité de s'assurer, par la surveillance de la direction, que l'entité conçoit et maintient un contrôle interne pour fournir l'assurance raisonnable en ce qui concerne la fiabilité des états financiers, de l'efficacité et de l'efficience des opérations et de la conformité avec des lois et des règlements applicables. La surveillance active assurée par les personnes chargées du gouvernement d'entreprise peut aider à renforcer l'engagement de direction à la création d'une culture d'honnêteté et de comportement conforme à l'éthique.

59. La liste des audités

59.1. Le donneur d'ordre

Il figure tout naturellement en tête de cette liste. Principal intéressé, le chef d'entreprise sera le principal audité car l'intelligence économique est un mode de pensée et d'action global à finalité stratégique.

59.2. Les documentalistes et les bibliothèques

Ces professionnels du cycle de l'information occupent une place stratégique.

59.3. Les ingénieurs et techniciens des bureaux d'études, des chaînes de fabrication et d'assemblage

Ceux voués à la recherche et au développement. Ils sont les grands utilisateurs de la documentation technique et des normes en cours, les dernières techniques d'usage et d'assemblage sont leur univers quotidien.

59.4. Les acteurs de la veille scientifique et technologique

Ces veilleurs sont incontournables et sont les lieux placés pour décrire à l'auditeur la qualité des réponses obtenues, ils lui décriront les forces et les faiblesses de l'entreprise sur le marché de l'information.

59.5. Les commerciaux

Les commerciaux, à commencer par le Directeur Commercial, le responsable de marketing et celui des achats, qui fréquentent clients et fournisseurs. Salons et foires sont les yeux et les oreilles de l'entreprise.

59.6. Les informaticiens et les responsables des télécommunications

En tant que spécialistes des canaux et des circuits, ils sont les mieux à même de dresser la carte du cycle informatisé de l'information. Auprès d'eux, l'auditeur s'enquerra de l'état des transmissions des données entre les sites de l'entreprise de leur fiabilité et de l'efficacité des logiciels employés.

59.7. Les juristes

Les juristes qui ont en charge les règlements contentieux comme la protection du patrimoine par le dépôt des licences brevets.

59.8. Secrétaires de direction ou de division

Gestionnaires des rendez-vous ou du courrier, elles occupent une place éminemment stratégique dans le cycle de l'information.

59.9. Les directeurs des ressources humaines

Ils sont l'un des pivots de la mémoire de l'entreprise avec le DRH, il prendra le pouls du client social et des tensions qui peuvent se manifester.

59.10. Les directeurs financiers

Avec le directeur financier et le contrôleur de gestion, l'auditeur reconstituera le budget de l'intelligence économique et étudiera les réajustements possibles et les évolutions.

59.11. Les responsables des risques industriels de la sécurité, sureté et de l'environnement

Les responsables des risques industriels sécurité, sureté environnement et de la sécurité informatique et télécommunications, qu'il s'agisse de la sureté ou du gardiennage, aideront l'auditeur à visiter les personnes et les lieux. Pour protéger le patrimoine intellectuel de l'entreprise, en ce qui concerne l'environnement, la norme ISO14001 introduit véritablement l'influence économique dans l'entreprise¹.

59.12-Les représentants syndicaux et représentants du personnel, les membres du comité d'entreprise

Acteurs de l'intelligence collective, les représentants du personnel apporteront des réponses et des points de vue différenciés et utiles concernant la maîtrise du cycle de l'information interne dans l'entreprise.

59.13-Les présidents d'associations

Les présidents d'associations regroupent les membres actifs ou retraités du personnel, qu'il s'agisse d'association sportives ou de retraités de colonies de vacances, de restaurants d'entreprise ou de clubs de loisirs.

59.14-Les hors catégories

Ces hors catégories appartiennent à tous les services et transcendent les organigrammes. L'audit réceptacle d'idées neuves, la liste des audités est à l'image de l'intelligence économique en théorie illimitée et en expansion, vouée au changement et sujette aux événements. Elle s'impose néanmoins des limites, celle du calendrier de remise des travaux et aussi des contraintes de coûts.

60. Les moyens d'organisation de l'audit

Pour organiser le travail d'audit, des moyens d'organisation sont communément utilisés et qui s'inspirent des normes de la profession, des pratiques universelles, de la réglementation. A cet effet, nous allons présenter les plus importants, à savoir :

La charte d'audit, les programmes d'audit, les dossiers d'audit, les papiers de travail et le manuel d'audit.

60.1-A- La charte d'audit

La charte d'audit est un document important, exigé par la première des normes professionnelle, elle fixe les limites de responsabilité(pouvoirs et devoirs) de l'audit vis-à-vis de l'organisation, ses objectifs :

¹ BERNARD Besson . -CLAUDE POSSIN Jean .op. cit, p30- p33

Elle permet d'identifier les fondements du contrôle interne au sein de l'organisation de l'entreprise .

Renforce le pouvoir de l'auditeur dans l'exercice de ses fonctions vis-à-vis des audités (le personnel de l'entreprise).

60.2-B- Les programmes d'audit

Le service d'audit interne planifie dans le temps les missions à réaliser pour chaque année. ainsi il élabore des programmes annuels et un programme pluriannuel et les présente à son tour à la Direction Générale pour validation.

61. Les formes des programmes d'audit

61.1. Programme annuel

Chaque fin d'année, le service d'audit élabore un programme de mission d'audit pour l'année suivante, déterminer les objectifs de chaque mission, planifier les périodes de réalisation de ces missions, faire approuver ce programme par la Direction Générale.

61.2. Programme pluriannuel

Le service d'audit doit établir un programme d'audit qui s'étale sur plusieurs exercices (3à5ans)¹, afin de mener des investigations couvrant l'ensemble des activités de l'entreprise .

62. Condition de réussite

La planification doit être fondée sur une analyse des risques ; le plan d'audit doit être exhaustif et doit contenir des missions d'audit de différents types : « audits par fonction », « audits par structure », « audits par thèmes » et les « audits par processus » qui englobe les trois types d'audit.

63. Les dossiers d'audit

Les dossiers d'audit rassemblent toutes les informations relatives à une mission, et spécifiquement les papiers de travail et le rapport de mission

63.1- Les papiers de travail

Le papier de travail est le support qui restitue le détail du travail effectué : constats observations, interviews, etc tout en normalisant la présentation.

63.2- Le manuel d'audit

Le manuel d'audit est un document interne au service, il présente la méthode de travail, organisation, analyse de postes, doit être formalisé dans un document à usage interne.

63.3- Le programme d'audit

Le programme d'audit doit tenir compte de l'état et de l'importance des processus , des domaines audités et des résultats d'audits antérieurs.

¹ KHELASSI Réda. op.cit p145,p 147, p149, p150.

Ainsi, avec de telles exigences, la norme incite à avoir une réflexion stratégique pour la constitution de son programme d'audit. Il faut éviter la reconstitution automatique de l'année précédente. Le « copier-coller » n'est plus d'actualité. Il faut désormais compiler différentes données pour obtenir un programme d'audit « efficace ».¹

¹ VILLA LONGA Christophe L'audit qualité interne, édition DUNOD, France, Paris, 2007, p42.

Section 02 : Les variétés d'audit

On peut répartir l'ensemble des audits en trois catégories selon la relation entre l'auditeur et l'auditée réalisée par l'auditeur interne qui est un fonctionnaire. L'audit de seconde partie (Audit externe) est réalisé par l'auditeur externe et l'audit de tierce partie afin de respecter les normes.

1. L'Audit social

1.1-Définition

L'audit social regroupe les formes d'audit appliquées à la gestion et au mode de fonctionnement des personnes dans les organisations qui les emploient ainsi qu'au jeu de leurs relations internes et externes, cela signifie que l'audit social a pour périmètre l'ensemble de l'entreprise et de ses relations à la fois en interne (relations des salariés entre eux, relations hiérarchiques, etc) et en externe (relations de l'entreprise avec les différentes parties prenantes identifiées telles que les actionnaires, l'état, les fournisseurs, etc).

Cette notion de parties prenantes est mise en exergue par d'autres auteurs lorsqu'ils définissent l'audit social, ainsi que (Combemal et Igalens) forme l'observation qui tend à vérifier qu'une organisation a effectivement réalisé ce qu'elle dit à voir fait, qu'elle utilise au mieux ses moyens, qu'elle conserve son autonomie et son patrimoine, qu'elle est capable de réaliser ce qu'elle dit vouloir faire, qu'elle respecte les règles de l'art et sait évaluer les risques qu'elle couvre¹.

2. Audit bancaire

La mission d'audit légal est définie par les textes légaux qui précisent les conditions de la désignation des commissaires aux comptes. La mission doit être exercée dans le strict respect des règles déontologiques et légales en matière d'indépendance et d'incompatibilités.

On peut citer notamment l'ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005 qui a unifié le statut de la profession de commissaire aux comptes et le régime de l'audit ou contrôle légal des comptes.

Les règles relatives au contrôle légal des comptes ont été transférées dans le livre VIII (Titre 02) du code de commerce et s'appliquent à toutes les entités ayant nommé un commissaire aux comptes.

En dehors des cas de nomination statutaire, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue compétente en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités. Un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants, appelés à remplacer les titulaires en cas de refus, d'empêchement, de démission².

3. L'audit marketing

L'audit marketing est l'examen professionnel précis et exact d'une situation.

¹ BERTIN Elizabeth, op.cit, p270.

² DOV. Ogien. Comptabilité et Audit bancaire édition DUNOD France, 2006, p328.

L'audit marketing doit constituer une aide à la décision et aboutir à une étude exploitable, explicative du passé et du présent utiles pour l'avenir.

L'audit marketing pose les bases d'un dialogue actif entre les dirigeants, leur entreprise et son environnement et peut conduire à une remise en cause de leur propre approche managériale, le caractère professionnel de l'examen de l'audit oblige l'auditeur à utiliser certains outils.

3.1- Champ d'investigation de l'audit marketing

L'audit marketing peut être réalisé en plusieurs dimensions complémentaires ou indépendantes ; il peut s'agir d'un examen du potentiel marketing de l'entreprise, et du potentiel d'un marché. L'interaction des fonctions et des paramètres de l'entreprise ne permet pas toujours un cloisonnement des éléments marketing dans la majorité des cas, la finalité de l'audit est de restituer le plus exactement possible le constat d'une situation mais il est possible de conférer à l'audit un poids plus déterminant en utilisant comme fondement aux voies et choix stratégiques offerts à l'entreprise l'audit passif ou actif.

3.2- Constat de l'audit

Tout audit implique un engagement de la part de l'auditeur, un jugement de valeur de prescriptions. Il établit un bilan au terme d'une analyse, élément par élément.

3.3- La phase de diagnostic

L'analyse présente l'inconvénient de son avantage : l'exhaustivité. Il est donc nécessaire de procéder à une synthèse sous forme de bilan en dressant l'état de santé de l'entreprise en estimant ses forces et faiblesses et en mettant en évidence ses opportunités et risques.

4. L'audit stratégique

La stratégie marketing est une partie de la stratégie de l'entreprise. Celle-ci couvre des orientations économique et financières, des choix en matières d'implantation industrielle ou commerciale. La stratégie marketing prend en charge les conduites efficaces de l'entreprise vis-à-vis des marchés¹.

5. L'audit gestion

Lorsqu'une entreprise confie une mission d'audit gestion, elle souhaite recueillir l'opinion d'un tiers compétent sur ses potentialités et les raisons de ses succès ou échecs.

La démarche de l'audit se divise en sept phases :

Phase d'observation : a

Phase d'information : b

Phase d'enquête : c

Phase d'analyse : d

Phase de diagnostic : e

Phase d'élaboration du rapport : f

Phase de présentation du rapport : g

¹ BRUNO Camus, Audit marketing, éditions d'organisation, France, Paris, 1988, p43, p80, p65

5.1- La phase d'observation

L'audit cherchera à travers les premiers contacts à s'imprégner de la culture de l'entreprise et à saisir son couple marché (s)-produits.

5.2- La phase d'information

L'audit va devoir confronter ses premières impressions à la réalité immédiate de l'entreprise.

5.3- La phase d'enquête

L'enquête apporte ces compléments sous différents aspects : documentaire interne, analytique, sollicitation, étude du potentiel.

5.4- La phase d'analyse

L'analyse résulte du listage des ressources et des contraintes de l'entreprise face à elle-même et à son environnement.

5.5- La phase de diagnostic pour l'audit gestion

L'exhaustivité : il est donc nécessaire de procéder à une synthèse sous forme de bilan en dressant l'état de santé de l'entreprise en estimant ses forces et faiblesses.

5.6- La phase d'élaboration du rapport

Le rapport a pour objet de fixer les éléments de l'audit, d'informer les parties jugées concernées et de servir d'outil de décision et d'actions.

5.7- La phase de présentation du rapport

Il revient souvent à l'auditeur le « privilège » de présenter son rapport à un collège de décisions ou de partenaires attentifs.

6. L'audit de marché

L'audit marché va plus loin que l'audit de gestion avec lequel il a des éléments communs, il impose l'étude de marché, la recherche de l'adéquation de la culture de l'entreprise avec son marché¹.

7. L'audit sécuritaire

Comme dans le secteur des assurances, l'audit préalable de sécurité par un conseil extérieur sera source d'économie et d'efficacité accrue, les métiers de la sécurité ne sont pas des métiers d'improvisation, ils sont devenus comme pour d'autres branches d'activité, le fait d'authentiques spécialistes et requièrent des connaissances juridiques, sociologiques, psychologiques et technologiques très sérieuses².

8. L'audit qualité

L'audit qualité comme étant un examen méthodique et indépendant en vue de déterminer si les activités et les résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies et si les dispositions sont mises en œuvre de façon effective et sont aptes à atteindre les objectifs.

Cette définition de l'audit qualité réservée aux personnes initiées a été revue dans le cadre de l'évolution de la norme « ISO 9001 » version 2000. Désormais, la norme

¹ BRUNO Camus, op.cit p 65, p 69, p72, p75, p 80, p 82, p 83, p 85.

² BERNARD Besson. JEAN CLAUDE POSSIN .op cit, p 67 .

« ISO 19011 » ...aux principes essentiels et au vocabulaire définit l'audit qualité comme étant « un processus systématique », indépendant et documenté en vue d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits. Ainsi, l'audit qualité est l'examen méthodique et indépendant en vue de déterminer si les activités et résultats relatifs à la qualité satisfont aux dispositions préétablies et si les dispositions sont mises en œuvre de façon effective et sont aptes à atteindre les objectifs.

8.1- Le processus de l'audit qualité

Nous allons passer en revue les différentes phases d'un audit qualité sous forme synthétique et telles qu'elles peuvent être ressenties par les différents acteurs de l'audit. Pour ce faire, nous avons imaginé un scénario idéal sur le déroulement d'un audit permettant la satisfaction des différentes parties prenantes.

8.2- Préparer un audit qualité (phases 1 et 2)

La réunion de revue de direction approche. Le responsable qualité recueille toutes les données nécessaires pour construire son prochain programme d'audit.

8.3- Réaliser un audit qualité (phases 3 et 4)

L'audit sur site débute avec l'organisation d'une réunion d'ouverture qui permet aux différents protagonistes (auditeurs/audités) de bien se mettre d'accord sur l'organisation de l'audit en confirmant les modalités décrites dans le plan d'audit.

8.4- Restituer et suivre un audit qualité (phases 5 et 6)

Tout le monde est présent et à l'heure pour la réunion de clôture. L'auditeur est fin prêt. Il possède une nouvelle fois peu de temps pour présenter ses conclusions d'audit mais il est serein. Donc le rapport d'audit est rédigé en peu de temps et diffusé aux intéressés¹.

9. L'audit de marque

Auditer une marque, c'est avant tout chercher à opérer une prise de conscience auprès des équipes dirigeantes.

Néanmoins, comme nous l'avons déjà observé précédemment, un regard uniquement interne aurait pour conséquence de délivrer une vision narcissique de la marque. Il apparaît donc nécessaire de confronter le scoring interne au scoring réalisé par les équipes de conseil extérieures dédiées à l'audit.

Enfin, nous recommandons de mener ces entretiens auprès des publics leaders d'opinion, c'est-à-dire des publics ayant une influence sur la marque et le marché auquel elle appartient.

10. L'audit de management

L'audit de management va consister à réaliser l'audit de ce processus d'élaboration de la stratégie donc la également, audit de conformité mais portant sur une matière noble, dans laquelle la direction générale est impliquée au premier chef, à savoir le respect des règles définies pour l'élaboration de la stratégie.

¹ VILLALONGA Christophe.op.cit,p4, p38- p41

11. L'audit intérimaire –audit final

Pour être efficace, une intervention doit être planifiée dans le temps. Il ne s'agit pas simplement de savoir ce que l'on va faire .

11.1- L'audit final :Il regroupe l'ensemble des travaux effectués par l'auditeur pendant la période d'arrêté des comptes, c'est –à-dire la période durant- la quelle sont établis les comptes sociaux. A ce sujet, il convient de rappeler ici que l'établissement des comptes sociaux, est un travail relativement long, que l'on réalise presque toujours par étapes : balance avant inventaire, tout d'abord, puis première balance après inventaire, qui sera le plus souvent modifiée pour introduire telle ou telle correction et ainsi de suite jusqu'à l'obtention de l'arrêté final.En ce qui concerne les travaux qui doivent nécessairement faire partie de l'audit final, nous citerons notamment :

- Les tests de coupure ;
- les travaux postérieurs aux inventaires physiques de fin d'année ;
- les contrôles de la présentation des états financiers ;
- les travaux d'achèvement de l'audit, exemple la revue des papiers de travail et la rédaction des rapports ¹ .

11.2-L'audit intérimaire :Cet audit se présente comme un instrument qui permet aux entreprises utilisatrice d'auto- évaluer leur politique de sécurité et de santé vis avis des intérimaires, et de trouver les opportunités qui correspondent, le mieux à votre recherche emploi² .

L'audit intérimaire regroupe l'ensemble des travaux effectués par l'auditeur en cours d'exercice .Contrairement à ce qui se passe dans le cas de l'audit final.

Parmi les travaux qui, par leur nature peuvent être entrepris à l'intérim, on trouve les travaux suivants :

- L'évaluation du contrôle interne .
- les éléments de l'examen des comptes qui n'entrent pas obligatoirement dans l'audit final :
- les tests complémentaires,

le contrôle des vérifications physiques d'existence qui ont lieu en cours d'exercice (cas des stocks s'il ya inventaire tournant) ;

les circularisations. Le lecteur pourra remarquer que les problèmes de valorisation n'ont été évoqués spécifiquement ni à propos de l'audit intérimaire, ni à propos de l'audit final .En fait, suivant les cas, ces problèmes se poseront soit a l'intérim, soit au final³.

¹ JEAN Raffegau M PIERRE Dufils, M. RAMON Gonzalez,Audit et contrôle des comptes, éditions union France, Paris,1979, p 151, p152

² RENARD Jaques , op. cit, p 45

³ -JEAN Raffegau M.PIERRE Dufils M.RAMON Gonzalez, op.cit, p152, p153

12. L'audit documentaire hors site

S'intéresse aux documents de définition comme aux enregistrements, aux traces et aux preuves transmises par l'audité ou par le commanditaire d'un document de définition de l'organisme est par exemple, un schéma directeur, d'un budget, une analyse de risques, une procédure, un guide. Un enregistrement peut s'incarner quant à lui, dans un rapport d'activité, d'un bilan, d'un tableau de bord, un rapport d'audit, un plan d'action, d'une fiche de non-conformité, d'un compte rendu de réunion. L'audit documentaire consiste à réaliser un examen des informations, transmises en lien avec l'objectif de l'audit¹.

13. L'audit des ressources humaines

On rappellera à nouveau qu'il ne s'agit en aucun cas de procéder à un audit de nature fonctionnelle mais à une approche des aspects stratégiques de la gestion des ressources humaines ; cette hypothèse est correctement décrite par la définition que l'EFQM donne de cette gestion, comment l'organisation libère la totalité du potentiel de son personnel pour améliorer son activité de façon permanente ?

14. Le référentiel

Il est évident que toute fraction de l'analyse stratégique moderne s'appuie sur l'implication des individus.

14.1- Le score de la performance globale : Nous pouvons désormais faire une analyse multicritère des sociétés du panel dans le but de dégager la ou les sociétés leaders, les sociétés en position moyenne et les² sociétés en position de relative faiblesse. Ce positionnement permet de classer la société dont on cherche à valoriser la marque³.

Tableau N° 06 : Score sur le PER

Niveau de gradation	Mauvais = 0 point	Faible = 2 points	Moyen = 4 points	Fort = 6 points	Excellent = 8 points
PER	Moins de 21,16	Entre 21,16 et 26,23	Entre 26,24 et 28,74	Entre 28,75 et 33,82	Plus de 33,82
Score	0 point	2 points	4 points	6 points	8 points
Société Du panel	C F		G	A D E H	

Source d'information : TERNISIEN Michel, TERNISIEN Nathalie, Audit de marque diagnostiquer, valoriser et piloter sa marque édition Dunod, Paris, 2004, p165

¹ VINCENT Lacolare, pratiquer l'audit à valeur ajoutée édition Afnor France, 2010, p54.

² WELL Michel, l'audit stratégique qualité et efficacité des organisations, Afnor, France, 2007, p215

³ TERNISIEN Michel, TERNISIEN Nathalie Audit de marque diagnostiquer, valoriser et piloter sa marque Dunod, France, Paris 2004, p163, p165

Tableau N° 07 : Score sur le PSR

Niveau de Gradation	Mauvais = 0 point	Faible = 2 points	Moyen =4 points	Fort = 6 points	Excellent = 8 points
PSR	Moins de 1,13	Entre 1,13 et 1,81	Entre 1,82 et 2,16	Entre 2,17 et 2,85	Plus de 2,85
Score	0 point	2 points	4 points	6 points	8 points
Société du panel	F	C	G A	D E	H

Source d'information : TERNISIEN Michel, TERNISIEN Nathalie, p166.

Tableau N° 08 : Score sur le taux de marge brute (G M)

Niveau de Gradation	Mauvais = 0 point	Faible = 2 points	Moyen =4 points	Fort = 6 points	Excellent = 8 points
Marge Brute	Moins de 44,18%	Entre 44,18% et 54,12%	Entre 54,13% et 59,05%	Entre 59,06% et 69,00%	Plus de 69,00%
Score	0 point	2 points	4 points	6 points	8 points
Société du panel	F	C D	H	E A	G

Source d'information : TERNISIEN Michel, TERNISIEN Nathalie, op, p166

15. L'aspect de contrôle

15.1- Le contrôle des comptes. L'audit final

Le contrôle des comptes est la dernière phase d'une mission d'audit financier réalisée par des auditeurs externes le déroulement de la mission se clôt en effet par l'expression de l'opinion de l'auditeur sur la régularité, la sincérité et la fidélité des états financiers de l'audité si l'appréciation de ces notions relève bien du jugement de l'auditeur. Elle est cependant conditionnée par les grands principes de la comptabilité et par les limites de « l'outil » comptable. C'est en définitive à partir de la revue des comptes que se forment l'opinion de l'auditeur, ce qui lui permet de délivrer ou non la certification légale.

16. Missions d'audit de l'expert-comptable

Dés 1966, le conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables avait adopté un certain nombre de recommandations relatives aux missions du professionnel ; ces recommandations comportaient les séries suivantes : Travaux comptables, révision contractuelle, informatique, autres missions, comportement professionnel.

17. Missions d'audit du commissaire aux comptes

La mission de contrôle et de vérification confiée aux commissaires aux comptes est une tâche difficile et délicate. La loi du 24/07/1966 portant le code de commerce, Livre II) leur a conféré un pouvoir d'investigation afin qu'ils s'acquittent de leurs obligations dans les meilleures conditions. Leur pouvoir d'investigation est permanent ; en effet à toute époque de l'année les commissaires aux comptes peuvent procéder à toutes vérifications et contrôles qu'ils jugent opportuns avec une mission permanente ou mission occasionnelle.

18. Missions d'audit de l'auditeur interne

Les missions de l'auditeur interne sont de deux types des missions d'assurance et des missions de conseil¹.

19. La conduite de l'audit

Le référentiel du prix européen de la qualité conduit à privilégier cinq critères relatifs à la gestion des ressources humaines :

- Planification et amélioration des ressources humaines
- Gestion des compétences par le recrutement, la formation et l'avancement
- Evaluation du personnel et des performances
- Participation à l'amélioration permanente
- Modalités du système de communication²

20. L'audit de culture à toutes fins utiles

L'entreprise est une multinationale de très grande notoriété, sa filiale française est l'objet de notre étude ; elle a développé depuis longtemps un management participatif qui, avec le temps, commence à faire évoluer les comportements des managers³.

¹ ROBERT Obert, MARIE Pierre Mairesse, op. cit, p383

² WELL Michel , op . cit,p215

³ MAURICE Thevenet, Audit de la culture d'entreprise, édition d'organisation, France, paris, 1986, p79,p142.

Section 03 : Les normes d'audit comptable et leurs applications dans les audits

L'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans d'efférentes organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure.

Les normes se composent de trois types : les normes de qualification, les normes de fonctionnement et les normes de mise en œuvre .

1. Les normes de qualification

Les normes da qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne.

1.1-Mission, pouvoirs et responsabilités

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérents avec la définition de l'audit interne, le code de déontologie ainsi qu'avec les normes, le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du conseil.

1.2- Indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et ses auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

1.3-Objectivité individuelle

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale dépourvue de préjugés et éviter tout conflit d'intérêt¹.

1.4- Compétence et conscience professionnelles

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle.

1.5- Compétence

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

1.6- Conscience professionnelle

Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infaillibilité.

¹ Normes professionnelles de l'audit interne applicables au janvier, 2009,p3

1.7-La formation professionnelle continue

Les auditeurs internes doivent améliorer leur connaissance, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue.

2. Les normes de fonctionnement

Les normes de fonctionnement décrivent la nature des missions d'audit interne et définissent les critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis.

2.1- Gestion de l'audit interne

Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation.

Interprétation :

L'activité d'audit interne est gérée efficacement quand : les résultats des travaux de l'audit interne répondent aux objectifs et responsabilités.

2.2-Planification

Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.

2.3-Le plan d'audit interne

Doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la direction générale et du conseil doivent être pris en compte dans ce processus.

2.4-Communication et approbation

Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au conseil son plan d'audit et ses besoins pour examen et approbation, ainsi que tout changement important.

2.5-Gestion des ressources

Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé¹.

2.6-Management des risques

L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus des managements des risques et contribuer à leurs améliorations.

L'audit interne doit évaluer les différents risques afférents du gouvernement d'une entreprise, aux opérations et aux systèmes d'informations de l'organisation au regard de :

- La fiabilité
- L'efficacité
- La protection des actifs

¹ Normes professionnelles de l'audit interne applicables au janvier, 2009,p6,p10

- Le respect des lois, règlements et contrats.

2.7-Le Contrôle

L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue.

2.8-Planification de la mission

Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources alloués.

2.9-Objectifs de la mission

Les objectifs doivent être précisés pour chaque mission.

En détaillant les objectifs de la mission, les auditeurs internes doivent tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs significatives, des cas de fraudes ou de non-conformité et d'autres risques importants.

2.10-Accomplissement de la mission

Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission¹.

3. Les normes de mise en œuvre

Les normes de mise en œuvre précisent les normes de qualification et les normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (A) et de conseil (C).

Dans le cadre des missions d'assurance, l'auditeur interne procède à une évaluation objective en vue de formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur une entité, une opération, une fonction, un processus, un système ou tout autre sujet. L'auditeur interne détermine la nature et l'étendue des missions d'assurance. Elles comportent généralement trois types d'intervenants (1) la personne ou le groupe réalisant l'évaluation - l'auditeur interne et (2) – la personne ou le groupe d'ordre auxquels ils sont destinés, le client lors de la réalisation de missions, de conseil. L'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et n'assume aucune fonction de management.

3.1-Activités d'assurance

Il s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement de management des risques et de contrôle par exemple, des audits financiers de performance de conformité, de sécurité des systèmes et de diligence.

¹ Normes professionnelles de l'audit interne. L'institut de l'audit interne, p15, p17, p18

3.2-Activité d'audit interne

Assurée par un service, une équipe de consultants ou tout autre praticien, c'est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance, sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte, les conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'activité d'audit interne aide cette organisation à atteindre, ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gouvernement d'entreprise, de management, des risques et de contrôle, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

3.3-Activités de conseil

Conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus, au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise de management des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management. Quelques exemples : avis, conseil, assistance et formation¹.

4. Les normes relatives à l'audit qualité

Depuis le début des années quatre-vingt-dix, l'audit qualité faisait l'objet de trois normes internationales.

*ISO 10011-1 : Lignes directrices pour l'audit des systèmes qualité (audit) :

cette norme fournit des lignes directrices pour mettre en place, planifier, effectuer et documenter les audits des systèmes qualité.

*ISO 10011-2 : Critères de qualification des auditeurs de systèmes qualité :

cette norme donne des lignes directrices relatives aux critères de qualification des auditeurs. Elle est applicable pour opérer le choix des auditeurs chargés d'effectuer les audits des systèmes qualité selon l'I.S.O 10011-1.

*ISO 10011-3 : Gestion des programmes d'audit :cette norme fournit des lignes directrices pour le management des programmes d'audit des systèmes qualité.

De plus, une série de normes relatives à la pratique des audits des systèmes environnementaux existaient (ISO 14010, ISO 14011, ISO 14012). Ces trois normes étaient des « recommandations » et n'avaient aucun caractère obligatoire. D'une manière générale, les entreprises ont peu pris en compte les recommandations définies dans ces normes².

¹Normes professionnelles de l'audit interne applicables au 1er janvier, 2009, p18.

² VILLA LONGA Christophe ,op.cit,p5,p6

Section 4 : Le contrôle interne du patrimoine de l'entreprise

Le contrôle interne dans l'entreprise se fait par une cellule d'audit interne, relié par le système d'organisation hiérarchique inclus dans la gouvernance pour contrôler toutes les opérations et pour faire face à la réalité. Cette réalité signifie que chaque enregistrement comptable correspond à une transaction ; contrôler la réalité c'est rapprocher l'enregistrement comptable de la pièce justificative qui lui a donné naissance.

1. Le contrôle interne

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité ; il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui .

-Contribue à la maîtrise de ses activités à l'efficacité de ses opérations, et à l'utilisation efficiente de ses ressources, qui doit lui permettre de prendre de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

-La conformité aux lois et règlements.

-L'application des instructions.

-Le bon fonctionnement des processus internes.

-La fiabilité des informations financières.

2. Objectifs du contrôle interne

Selon la définition retenue par la C.N.C.C issue des normes internationales d'audit, ces procédures impliquent

-Le respect des politiques de gestion.

-La sauvegarde des actifs.

-La prévention et la détection des fraudes et erreurs.

-L'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables.

-L'établissement en temps voulu d'informations comptables et financières fiables.

2.1-Sauvegarde des actifs

Ces actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, improductivité, erreurs, ou résulter d'une mauvaise décision de gestion ou d'une faiblesse de contrôle interne ; les processus y afférents devraient faire l'objet d'une attention toute particulière¹.

2.2-Optimisation des ressources

Enoncer cet objectif, c'est montrer que le contrôle interne ne doit pas se mettre en place dans la seule perspective du respect d'une norme, il doit aller au-delà de la norme et chacun doit viser l'efficacité. Pour ce faire, on fixe comme objectif, l'ambition d'une gestion optimale.

¹ ROBERT Obert –PIERRE MAIRESSE Marie , op.cit, p470, p471.

3. Respect des directives

On entend par là le respect des règles aussi bien internes qu'externes ; cet objectif est le rappel de cette règle essentielle qui stipule que le contrôle interne ne peut être un moyen de tourner la loi ou les règlements ; les membres du COSO ont particulièrement insisté sur cet aspect en rappelant qu'on ne peut à la fois tricher avec les règlements et gérer ses affaires en minimisant ses risques, c'est-à-dire en ayant un contrôle interne satisfaisant.

4. Fiabilité des informations

Il est nécessaire que l'organisation comptable puisse assurer la fiabilité des enregistrements qui sont le plus souvent effectués à l'intérieur d'un certain nombre de cycle : achats, fournisseurs, ventes-clients, stocks, paie du personnel, immobilisations, trésorerie. Pour une sécurité du fonctionnement des systèmes qu'un certain nombre de conditions soient respectées pour chacun de ces cycles.

5. Environnement général et procédures de contrôle interne

L'évaluation de contrôle interne d'une entité ne doit donc pas se limiter à l'examen des procédures de contrôle, il doit aussi prendre en compte l'environnement général de l'organisation.

5.1-L'environnement général du contrôle interne

L'environnement général du contrôle interne est l'ensemble des comportements, des degrés de sensibilisation et des actions de la direction concernant le système de contrôle interne dans l'entité ; cet environnement a une incidence sur l'efficacité des procédures de contrôle interne spécifiques.

5.2-Les procédures de contrôle interne

Les procédures de contrôle interne désignent les politiques et les procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité.

5.3-Composantes du dispositif du contrôle interne

Les grandes orientations en matière de contrôle interne sont déterminées en fonction des objectifs de la société. Ces objectifs doivent être déclinés au niveau des différentes unités de l'entité et clairement communiquées aux collaborateurs afin que ces derniers comprennent et adhèrent à la politique de l'organisation en matière de risques et de contrôle¹.

6. Le contrôle interne, outil de réduction des risques

L'identification et la réduction des risques se réalisent grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne formelles ou informelles. Ces procédures sont d'ailleurs un des éléments caractéristique et fondateur des organisations dans leur distinction par rapport au marché. Compte tenu de l'impact de ces procédures sur la qualité de l'information produite et transmise aux parties prenantes, une certaine normalisation s'est peu à peu mise en place visant à s'assurer tant de la pertinence des procédures de contrôle interne que de l'indépendance et de la compétence des personnes responsables du processus global de contrôle interne.

¹ ROBERT Obert – PIERRE MAIRESSE Marie , op.cit, p475.

7. Le contrôle interne de l'organisation

Chaque pays, où entité économique, a progressivement mis en place des recommandations sur le contrôle interne des organisations. Depuis 1992 un comité Américain, Le C.O.S.O (Comité of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) s'est imposé. Sa définition du contrôle interne est la suivante : Le contrôle interne est un processus, mis en œuvre par le conseil d'administration d'une entité, par ses dirigeants et par d'autres employés, conçu pour fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs dans les domaines suivants : l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité du reporting financier, le respect des lois et des règlements¹.

8. Contrôle légal des comptes

Le contrôle légal des comptes est la mission, confiée par le législateur à un corps professionnel, portant sur les comptes annuels des entreprises tenues de s'y soumettre.

En France, ce professionnel est le commissaire aux comptes, sa mission porte notamment sur la certification des comptes annuels et des comptes consolidés³

9. La formation à l'audit public

Avec l'aide financière de la commission ou d'autres donneurs, beaucoup d'Etats se sont lancés dans de vastes programmes de formation à l'audit interne (vastes parce que correspondant à un schéma d'audit décentralisé et à une évaluation nous l'avons vu, très contestable des besoins) . Les appels d'offres sont très généralement remportés par l'un ou l'autre des quatre grands cabinets internationaux d'audit privé et doivent aboutir à la délivrance des certificats d'audit interne (C.I.A) selon les critères de l'audit interne

10. La pratique du contrôle interne public

Le contrôle interne public a de fortes particularités qui sont spécifiques à l'administration et ne se retrouvent pas dans une entreprise, il convient ainsi d'examiner trois problèmes importants qui se posent aux administrations .

- La place des systèmes financiers traditionnels classiques (comptable, budgétaire...) dans le contrôle interne moderne .
- La consistance des systèmes de contrôle non financiers, ceux qui concernent le fonctionnement de la gestion administrative et la maîtrise des risques spécifiques dits risque métier, la place des contrôles traditionnels (visas, vérifications, inspections) s'il en ont encore une – dans le contrôle interne moderne . Donc **le contrôle interne = contrôle interne financier + contrôle interne de gestion²** .

11. Choisir les risques à mettre sous contrôle

Les travaux réalisés dans le cadre de la phase 1 ont apporté :

¹ PIGE Benoit ,op.cit. p146,p147.

³ MICHELINE Friederich LANGLOIS Georges le meilleur du DSCG comptabilité et audit édition Foucher Paris, 2012, p164 .

² GERARD Alain Cohen la nouvelle gestion publique concepts outils structures bonne et mauvaises pratiques contrôle interne et Audit publics édition gualino lextenso, France, 2012, P 117, P119.

- Une appréciation de l'environnement culturel et de ses incidences en termes de risques et de dispositif de contrôle ;
- Une appréciation du style de management et de ses incidences en termes de risques et de dispositif de contrôle ;
- Une identification , une évaluation et un classement des risques ;
- Une analyse des forces et faiblesses du dispositif de maîtrise des risques .

11.1. Quels critères de choix retenir ?

Les risques de l'entreprise sont donc désormais identifiés , mesurés et classés et leur formulation explicite permet de les appréhender en vue de leur gestion. Nous avons par ailleurs noté que différents paramètres généraux influent sur la perception et la gestion des risques et qu'il était judicieux de les identifier également en amont de la mise sous contrôle des risques :

La culture de l'entreprise ;

Le style de management ;

La maturité de l'entreprise dans la démarche de gestion des risques .¹

¹ – PIERRE MADERS , Jean-LUC MASSELIN Henri , contrôle interne des risques ,eyrolles, paris, France,2014 P 80, P 81 .

Conclusion

L'entreprise industrielle apparaît comme l'unité fondamentale dont l'économie de marché se caractérisant par une concurrence parfaite.

Elle doit intégrer dans son organisation une structure d'audit comptable qui fonctionne par deux organes : audit interne et audit externe, qui assurent les contrôles exigés par la loi afin d'atteindre les objectifs stratégiques.

L'audit interne suit deux méthodes d'organisation : soit une structure de type fonctionnel qui offre l'avantage d'un haut degré de spécialisation par la direction, soit une structure de type géographique qui permet d'être plus proche des opérations du point de vue du contrôle.

L'audit comptable adapte un système de contrôle des contrôles pour suivre les opérations comptables répétitives et non répétitives pour la révision des comptes.

Le réviseur doit détenir une opinion sur les comptes pour atteindre l'image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

L'auditeur suit une méthodologie, réalise un rapport d'audit dont l'équipe d'audit établit les procédures.

Le contrôle interne de l'entreprise répond à des objectifs et s'appuie sur des techniques qui ont un caractère universel. L'expression réelle et pratique de cette forme de contrôle est constituée par l'ensemble des normes, procédures et systèmes qui gouvernent les activités de l'entreprise.

Dans les entreprises contrôlées par un actionnaire principal, l'audit externe garantit également les droits des actionnaires minoritaires en s'assurant que les états financiers rendent bien compte de l'intégralité des transactions dont la supervision des auditeurs se situera à différents niveaux selon la nature de l'organisation.

La situation de la France s'explique par l'obligation du double mandat de commissariat aux comptes, ainsi, que le contrôleur des comptes et la société contrôlée qui sont soumis à une responsabilité solidaire à l'égard des tiers (actionnaires, créanciers).

Conclusion Première Partie

Pour contrôler le patrimoine de l'entreprise et gérer mieux le processus général, il faut fixer les buts avec la disponibilité d'une structure d'audit comptable. L'entreprise industrielle introduit dans son organisation l'aspect de contrôle pour mieux gérer les processus ,organiser les moyens, maîtriser la gestion de ressources humaines et des ressources financières, suivre les investissements, adapter un système de contrôle adéquat des projets, coordonner les travaux et mieux gérer les ressources et les emplois, étudier comment l'entreprise se développe vers son environnement juridique, social, économique et culturel ainsi que les équipements et biens mobiliers, inscrits au bilan de l'entreprise, qui sont imposables à la taxe professionnelle, leur valeur locative étant déterminée par rapport à leur prix de revient.

Donc l'auditeur doit vérifier l'impôt sur le patrimoine et la taxe professionnelle qui s'applique à l'ensemble des immobilisations corporelles non soumises à la taxe foncière qui sert de base au calcul des cotisations de la taxe professionnelle correspondant à 16% du prix de revient.

DEUXIEME PARTIE :

*La méthodologie à suivre par l'audit comptable
afin d'atteindre les objectifs stratégiques.*

Introduction

Les stratégies génériques de l'entreprise et de ses concurrentielle permettent de dresser une topographie concurrentielle. En retraçant les stratégies génériques des concurrents du secteur dans le passé, en les photographiant et d'après tous ce que nous avons vu dans la première partie l'auditeur se fait décrire la fonction comptable dans l'entreprise, et son organisation générale.

Donc l'audit comptable concerne le contrôle de tous les comptes de l'actif et du passif, ainsi que les comptes de résultats (charges et produits).et c'est une cellule dépendante de la direction général. Pour quelle puisse réaliser les objectifs stratégiques elle doit détenir une stratégie et une méthodologie . Donc l'audit représente une démarche et le commissariat aux comptes ou l'expertise comptable intègre cette démarche pour constituer le corpus de référence de certification des états financiers. La deuxième partie traite deux chapitres, le premier est consacré pour l'audit des comptes de bilan actif et passif dans l'aspect de l'expertise comptable, le deuxième chapitre est consacré à l'audit des comptes de résultats pour orienter les objectifs stratégiques avec une bonne gouvernance et suivre une méthodologie adaptée pour atteindre les objectifs stratégiques ?

De nombreux contrôles différents sont mis en oeuvre pour vérifier l'exactitude, l'exhaustivité et l'autorisation des opérations.

Les contrôles informatiques généraux sont des contrôles et des procédures liés à plusieurs applications ; ils incluent généralement des contrôles sur les opérations de l'unité centrale ,sur le réseau de contrôles ,sur l'acquisition de nouveaux matériels qui apparaissent dans les comptes et les montants réels, exemple : les comptes d'inventaires. Cela concerne aussi les opérations courantes ou répétitives comptabilisées dans le cour normal des activités et des opérations non courantes.

Le contrôle concerne aussi les opérations qui touchent aussi les augmentations et les démunitions de capital. L'auditeur doit suivre une démarche pour la conduite de sa mission ;elle est identifiée comme suit prise de connaissance et évaluation des risques, travaux de fin de mission, vérifications spécifiques, de l'information des événements postérieurs, continuité de l'exploitation et le rapport d'audit.

L'auditeur devra effectuer des tests sur chaque type d'opérations pour s'assurer encore plus de ce degré de confiance à accorder à ces systèmes et procédures appliqués dans l'entreprise, ceci après avoir tenu compte des réponses au questionnaire rempli par le réviseur et du degré de compétence du personnel de l'entreprise, après cela, l'auditeur devra établir la liste des procédures d'audit retenues, en vue du lancement des opérations de contrôle

En effet il existe un lien direct entre les objectifs de l'unité (image fidele, fonctionnement et conformité), et par conséquent les objectifs de contrôle et les cinq composantes du contrôle interne qui représentent ce qui est nécessaire pour réaliser les objectifs stratégiques. Et un bon environnement de contrôle respecte une éthique des affaires et des règles de comportement.

CHAPITRE 1 :

Audit des comptes de bilan

(actif, passif), dans l'aspect de l'expertise comptable.

Introduction

Selon l'ordonnance précitée du 19 Septembre 1945 « l'expert comptable fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités ». Dans la période contemporaine, le développement des techniques et des réglementations comptables donc l'auditeur est un expert dont les connaissances doivent couvrir des domaines de plus en plus étendus et de plus en plus divers, l'audit représente un démarche et la commissariat aux comptes intègre cette démarche pour constituer le corpus de référence de certification des états financiers.

L'ordre des experts comptables qui agissent dans la plupart des cas, dans le cadre des missions contractuelles défini des missions normalisées.

- La mission de présentation des comptes annuels.
- La mission d'examen limite des comptes annuels.
- La mission d'audit des comptes annuels.

Section 01 : L'expertise comptable

Ce niveau de contrôle se fait généralement, dans les cabinets, la catégorie des propriétaires des cabinets, des associés, salariés, et dans les entreprises du directeur ou responsable de la fonction d'audit comptable.

1. Dans les Cabinets

- La recherche et le maintien des clients.
- La signature des rapports et le contrôle de l'ensemble des travaux.
- La gestion du bureau

2. Dans les entreprises

- Les relations avec la direction générale, l'assemblée des travailleurs, les structures centrales fonctionnelles et les différentes unités économiques.
- La définition des programmes.
- Le contrôle des travaux et la signature des rapports.
- La gestion du personnel.¹

3. Comment choisir les auditeurs internes

Pour obtenir un personnel de haut niveau, il faut commencer par en fixer le profil. L'audit interne moderne, qui exige de l'intelligence, de la compétence technique, de l'aptitude aux contacts humains à tous les échelons de l'entreprise, réclame à cet égard un profil hors de pair pour ses praticiens².

4. Les experts comptables

Les jeunes comptables qui ont commencé leur apprentissage dans un cabinet d'expert comptable, qui sont à la recherche d'occasions nouvelles et tentantes, qui ont assez de s'occuper de vieilles histoires des comptes et d'écritures comptables peuvent être attirés par la possibilité de s'orienter vers une activité constructive et ils

¹ : BELAIBOUD Mokhtar , op. cit, p136.

² LAWRENCE B. Sawyer, la pratique de l'audit interne, édition originale, France, 1976, p 26

constituent d'excellents candidats. L'attention des jeunes experts comptables peut être attirée sur ce point par des annonces dans les meilleures revues spécialisées de comptabilités.

5. Le rôle de l'expert comptable dans la réussite de la démarche

Dans ce contexte, la norme I.S.O 9001 est un véritable outil de management qui occasionne cependant de profonds changements dans les PMI lors de sa mise en place. L'expert-comptable est un acteur privilégié de l'entreprise pourtant qui participe activement à cette démarche de progrès en conseillant le dirigeant de PMI. En acquérant la maîtrise de la référentielle qualité, il peut proposer à ses clients de nouvelles missions qui s'inscrivent naturellement dans le prolongement de ses compétences techniques et classiques. La variété des interventions de l'expert comptable, envisageable dans le domaine de la qualité, peut répondre aux attentes et aux contraintes des PMI (flexibilités de l'entreprise est un atout pour développer un processus de création de richesse dans une PMI tout en gérant les risques et les bouleversements organisationnels induits par la démarche qualité I.S.O 9001.

6. Les domaines de l'audit interne

6.1. Comme acquisition

Un achat un peu particulier dont l'audit préalable par la société acheteuse dépend de son vouloir sans doute inversement proportionnel à sa bonne santé financière. Si malgré tout cela, peut se faire les possibilités d'investigations et le temps importe, seront probablement plus limités que pour un audit habituel ; il peut imposer une intervention en profondeur dans l'organisation de ce qui n'est encore qu'une société tierce sans consentement. Ces audits, lors qu'ils sont jugés nécessaires, il n'en est pas toujours ainsi, ou lorsque leur objectif est de fournir une base de négociation acceptable.

6.2. Comme Comptabilité

La comptabilité est bien l'objet de l'audit comptable, considéré comme privilégié. Elle en est historiquement le plus ancien et reste une préoccupation majeure de la fonction ou la vue, en tête des domaines du contrôle interne, figure la qualité de l'information, la comptabilité doit être la source d'information privilégiée, pour les dirigeants et les gestionnaires comme pour les partenaires de l'entreprise.¹

Mais la comptabilité est également un outil d'audit car elle est une source d'information irremplaçable pour arrêter les priorités dans le planning d'audit, établi le pré-diagnostic et surtout pour contribuer à toutes sortes d'analyses dans les domaines opérationnels et fonctionnels les plus divers tout cela confirme la permanence de l'implication de l'audit interne dans la comptabilité. Il n'est pas inutile de le rappeler à l'époque d'une très forte diversification des domaines abordés par la fonction.

6.3. Comme Fraude

Ici la mission de l'audit entre dans le cadre de la protection du patrimoine, ce qui va bien ou de la lutte contre le détournement de fonds la malhonnêteté semble se développer et entrer dans les mœurs au fur et à mesure que les morales

¹ ETIENNE Barbier, l'audit interne permanence et actualité, éditions d'organisation, France, Paris, 1996, P40.

ce chrétiennes et laïques qui caractérisaient si fortement nos sociétés il ya encore un siècle, sont mises au rayon des antiquités, elle touche tous les milieux publics et privés donc elle vise les biens matériels et immatériels. Elle est favorisée par le transfert automatique des informations et des valeurs ; c'est une lourde responsabilité car la criminalité vise aussi des objectifs vitaux et prend des formes sophistiquées comme l'espionnage industriel et le piratage informatique des services spécialisés, qui sont fréquemment chargés des mesures de la protection des actifs les plus sensibles. En toute théorie ces mesures sont auditable dans la pratique, cela peut se heurter à une nécessité de confidentialité totale.

6.4 Toujours comme industrie

Les auditeurs qui ont la chance d'exercer dans ce secteur d'activité participant a l'aventure passionnantes ce qu'est la nouvelle révolution industrielles qui redonne à l'homme ce que les précédentes lui avaient enlevé en terme d'initiative individuelle et de motivation pour son propre travail, mais les rigidités de machines des organisations, des partenaires économiques et des comportements individuels ne disparaissent pas d'elles même ; et de multiple gestion, doivent être accomplies pour rompre avec les tabous anciens (Zéro stock, Zéro délai, Zéro défaut...) c'est la qu'il faut aller, et vite la concurrence Japonaise ou autre n'attend pas mais une mauvaise préparation risque de valoir un zéro pointé à celui qui n'aura pas maitrisé convenablement les paramètres de flexibilité.

6.5 Comme patrimoine

Pour rappeler seulement que celui-ci ne se limite pas aux actifs corporels, traditionnels bien connus des auditeurs et que les valeurs les plus importantes pour la pérennité de l'exploitation ne figurent pas, ou pratiquement pas, au bilan brevets et marques savoir- faire industriel et parts de marché, attachement des hommes à l'entreprise. Autant de thèmes qui ne peuvent laisser l'audit interne indifférent si certains sont bien maitrisés depuis longtemps. D'autres sont plus délicats à aborder en terme de méthodologie mais aussi parce qu'ils concernent ce qu'il ya de plus délicat en terme de sensibilité individuelle et collective comme protection du patrimoine, non pour l'enfermer dans un coffre-fort mais pour le faire justifier .C'est également un point d'audit.

6.6- Aussi comme performante

Dans le cadre des audites d'efficacité et de l'audit opérationnel les entreprises sont attentives à la performance des déférentes cellules qui la composent et se dotent d'outils de gestion plus ou moins sophistiquées et plus ou moins adaptés à sa mesure mais les choses évoluent très vîtes et les meilleurs organisations d'un jour peuvent être les dinosaures du lendemain.

Les américains ont été les premiers à développer de telles approches avec le fameux budget base Zéro appliqué.¹

¹ ETIENNE Barbier, op. cit, p40, p43, p47.

7. La programmation linéaire

Le terme « linéaire » provient des équations algébriques linéaires utilisées pour décrire les programmes et les calendriers, comme les plannings de production.

8. La théorie des stocks

Fournit un langage susceptible de décrire un système soumis à un certain type de demande, afin d'assurer un ravitaillement. Les études des stocks ont permis de prédire les demandes sur stocks dans des limites statistiques et d'estimer les coûts relatifs à l'adoption de diverses politiques de stockage.

9. La programmation dynamique

Elle permet de déterminer mathématiquement les conséquences des décisions période par période.

10. La théorie des probabilités

Le ratio de probabilité est un pourcentage entre zéro et l'infini (impossibilité), et l'unité (certitude). Par exemple, la probabilité que le soleil se lèvera à l'est est une certitude (unité ou 1) ; celle qu'il se couchera à l'est est une impossibilité ou zéro, celle que le soleil qui se lève à l'est sera masqué par des nuages est entre 0 et 1. La théorie des probabilités peut être utilisée pour affirmer des estimations de recettes et de dépenses.

11. Le P.E.R.T et la C.P.M

Ces méthodes sont des formes d'analyse de réseaux **P.E.R.T** qui signifie : Programme Evaluation et Review Techniques (techniques d'évaluation et de révision de programmes), et **C.P.M** : Critical Path Method (Méthode du Chemin Critique), le P.E.R.T décompose un projet en une série d'événements et relie ceux-ci dans un réseau. La C.P.M diffère du P.E.R.T en ce qu'elle est construite pour des tâches et activités et non des événements.¹

12. Les différentes phases d'un processus de décision

Toute décision est l'aboutissement d'un processus que l'on peut décomposer en différentes phases .

- Percevoir le problème : la résolution d'un problème dépend en grande partie de la façon dont il a été posé .
- Poser le problème : le problème se pose toujours en fonction des informations disponibles et par référence aux objectifs que l'on s'est fixés
- Rechercher les solutions possibles : il s'agit de recenser les décisions possibles et d'envisager toutes leurs conséquences .
- Comparer les différentes solutions : chaque solution doit être évaluée . Cette évaluation doit prendre en compte toutes les conséquences directes et indirectes .
- Choisir une solution sur la base de l'évaluation des différentes solutions possibles et en tenant compte des objectifs et des contraintes .

¹ LAWRENCE B. Sawyer, Op .cit, p67, p68.

- Définir les différentes actions à prévoir : cette étape permet de vérifier la faisabilité de la solution et de prévoir le suivi de sa mise en œuvre .

Section 02 : L'audit des actifs

Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise dont on attend des avantages économiques futurs, lorsqu'il s'agit d'un actif généré en interne, son coût de production doit être identifiable. Donc l'audit des actifs concerne les travaux visant à améliorer les immobilisations. Ce contrôle a d'ailleurs plus pour objet la recherche d'un risque fiscal que la détection d'une sous-évaluation de l'actif.

1. Les règles comptables

1.1- La vérification de l'actif

La vérification des actifs requiert un examen de trois aspects spécifiques concernant leur existence la propriété de ces éléments et leur valeur¹.

a) Existence

L'existence des divers éléments d'actif peut être vérifiée par les techniques suivantes :

- Confirmation des soldes par « circularisations » directe, banque, clients, tiers (débiteurs divers).
- Présence à l'inventaire physique des stocks.
- Observation de l'inventaire physique des immobilisations et rapprochement entre lui et les fiches individuelles².

b) Propriété

Vérification des titres de propriété pour les terrains et les immeubles, contrôle de vraisemblance en révisant les écritures comptables postérieures à la date du bilan pour s'assurer de la non contre passation ou annulation d'écritures et pour vérifier que les montants reçus correspondent aux créances .

c) Valeur

Obtenir une assurance de la valorisation correcte des actifs exige d'entreprendre une vérification des éléments suivants, au coût historique.

Les coûts d'acquisition avec les factures d'achat pour les immobilisations, les stocks achetés et les titres en portefeuille.

Les soldes des comptes clients avec les factures ventes.

Etude de l'ancienneté et du recouvrement des créances dues à l'entreprise

1.2- Les composants de l'actif

Les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, les participations, les actifs financiers.

- Les stocks.
- Les actifs d'impôt (en distinguant les impôts différés).

¹ JEAN –Francois soutenain management édition sup foucher,France, Paris,2008, p39

² LIONEL Colins, GERARD Valin, Audit et contrôle interne aspects financiers opérationnels et stratégiques,édition dalloz, France, paris,1992, p150, p151.

- Les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés (charges constatées d'avance), à la trésorerie positive et équivalents de trésorerie positive.¹

1.3- Contrôle des augmentations de l'actif

Les augmentations d'actifs immobilisés peuvent provenir principalement.

- D'apports extérieurs (apport à titre pur et simple ou à titre onéreux ou apport partiel d'actif ou apport fusion).
- D'acquisitions (dans les quelles nous comprenons ces livraisons à soi-même).²
- Des travaux effectués sur les immobilisations existantes pour augmenter la valeur ou en accroître la durée probable d'utilisation.

a) pour ce qui est des apports extérieurs, l'auditeur se fera communiquer le contrat d'apport certifié par le commissaire aux apports et vérifiera l'exactitude de la comptabilisation des divers éléments, il examinera également en liaison avec l'examen fiscal général les engagements fiscaux pris à cette occasion.

b) En ce qui concerne les acquisitions, la pièce justificative de base servant au contrôle est normalement la facture. L'auditeur étendra si nécessaire les tests de permanence précédemment évoqués et s'attachera à vérifier :

- La comptabilisation de la facture, en particulier de la T.V.A.
- La date de la facture (en comparaison avec la date de mise en service du respect de la coupure).
- Le caractère démobilisable de la dépense effectuée .En cas d'acquisition échelonnée dans le temps, l'auditeur pourra se reporter au contrat ou au cahier des charges pour vérifier la comptabilisation des avances éventuellement versées.

c) Enfin, en ce qui concerne les travaux visant à améliorer les immobilisations, l'auditeur doit surtout vérifier à partir des pièces justificatives, d'une part, le respect de la coupure.

1.4. Contrôle des diminutions de l'actif

Ces diminutions peuvent provenir principalement :

- Des cessions ;
- Des destructions .

L'examen des pièces justificatives des cessions et dans une certaine mesure des destructions d'immobilisations vise à la détection de trois types d'irrégularités qui sont :

¹ MINISTERE des Finances, le système comptable financier, éditions ENAG, Alger,2009,p70

² M. JEAN Raffegeau M.PIERRE Du fils M.RAMON Gonzalez, Audit et contrôle des comptes, édition union, France,1979, p362.

- Les atteintes au principe de séparations des exercices l'erreur comptable ; l'enregistrement de la sortie et les écritures de profit à constater peuvent présenter des difficultés particulières que les sociétés ne maîtrisent pas toujours ;

L'erreur fiscale : le traitement des sorties d'actifs immobilisés peut être très différent selon :

- Le mode d'acquisition du bien ;
- La politique d'amortissement pratiquée ;
- La durée de détention du bien ;
- L'auditeur devra donc vérifier attentivement le traitement réservé par l'entreprise aux plus ou moins valeurs de cession.

2. L'Actif est constitué de l'actif courant et non courant

2. 1. L'Actif courant comprend

a- Les actifs que l'entité s'attend à pouvoir réaliser vendre ou consommer dans le cadre du cycle d'exploitation normal.

b- Les actifs détenus essentiellement à des fins de transactions pour une durée courte de douze mois.

c - les liquidités ou équivalents de trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction.

2. 2. L'Actif non courant comprend

a- Les actifs qui sont destinés à être utilisés d'une manière continue pour les besoins des activités de l'entité telles que les immobilisations corporelles ou incorporelles.

b- Les actifs dont le délai de recouvrement excède douze mois depuis la date de clôture ou les placements long terme.¹

3. Le contrôle du bilan d'ouverture de l'exercice d'entrée en fonction

Afin d'être en mesure d'exprimer une opinion sur les comptes, on doit s'assurer que :

- Les soldes de bilan d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice.
- La présentation des comptes ainsi que les méthodes d'évaluations retenues n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre.²

3. 1. Inspections physique

Elle a pour but de vérifier l'existence physique des immobilisations.

¹ BOURSALI Rachida, les normes comptables du S.C.F, édition Aloulfia talita, Alger,2010, p23.

² GERARD le Jeune Audit et commissaire aux comptes édition Gualino, France, Paris, 2007, p 96.

Le réviseur identifiera soigneusement les immobilisations inutilisables ou endommagées qu'il pouvait rencontrer afin de vérifier qu'elles ont fait l'objet de dépréciations.

3.2- Circularisations Juridique

L'auditeur pourra procéder en ce qui concerne les terrains et les bâtiments à une demande de confirmation de propriété aux conservations des hypothèques, par ailleurs il pourra s'adresser au greffe du tribunal de commerce pour recouper certaines informations fournies par l'entreprise.

3.3- Vérification de l'évaluation des soldes

A cet égard, rappelons que selon la catégorie de bien dont il s'agit, il est possible de constituer ou non un amortissement. En outre, si le bien est amortissable, le taux varie avec la nature du bien. On trouve une illustration caractéristique avec l'achat de terrains bâtis dont il faut ventiler correctement le coût entre le prix du terrain (non amortissable), et le prix de la construction (amortissable). De même l'imputation correcte entre « matériel » et « Construction » est importante le taux d'amortissement à retenir étant généralement différent.

4. Notions générales sur les titres

On distingue en conséquence les titres de participation et les titres de placement.¹

4.1- Les titres de participation

Constituent des titres de participations « les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise notamment par ce qu'elle permet une certaine influence sur la société émettrice des titres (.P.C.M).

Les titres représentent au moins 10% du capital d'une entreprise.

4.2- Les titres au porteur en nominatifs

La forme nominative est parfois obligatoire, citons notamment .

- Les actions de numéraire jusqu'à leur entière libération.
- Les actions en contre partie d'obligations échangeables.
- Les actions de sociétés dont l'actif est principalement composé de terrains à bâtir.
- Les actions de certaines sociétés exerçant des activités réglementées (presse, coopératives,...).

4.3- Contrôle du suivi des titres

Le suivi des valeurs mobilières peut être organisé par la tenue d'un dossier réunissant les informations sur la société concernée, notamment :

- Statuts, répartition du capital ;
- Nature des titres (actions préférentielles, droit de vote double,...) ;
- Lieu de détention des titres (agents de change, banques,...) ;

¹ M. JEAN Raffegeau DU FILS Pierre M.RAMON Gonzalez, op. cit, p379.

- Bilans et comptes d'exploitation ;
- Situation du marché ;
- Coupures de presse ;
- Liste des représentants de la société auprès de la filiale ;
- Rapports d'audit interne ;
- Rapports des commissaires aux comptes.

5. Les objectifs de l'auditeur

En examinant les opérations relatives au portefeuille (les actions et les obligations), l'auditeur doit atteindre certains objectifs principaux :

- a)**- Obtenir l'assurance que toutes les opérations relatives aux titres ont été enregistrées (exhaustivité des enregistrements).
- b)**- Obtenir l'assurance que toutes les opérations enregistrées correspondent à un fait ou à une situation réelle (réalité des enregistrements).
- c)**- Obtenir l'assurance que les produits financiers ont été correctement enregistrés (coupure des enregistrements).
- d)**- Obtenir l'assurance que les soldes sont correctement évalués (évaluations des soldes).
- e)**- S'assurer du caractère vraisemblable du solde des comptes.
- f)**- S'assurer de l'existence des titres figurant au bilan.
- g)**- s'assurer de l'application de la réglementation relative aux participations (aspects juridiques et aspects fiscaux).
- h)**- S'assurer que le risque général par filiale a été pris en compte.

6. L'examen des comptes

6.1- Conséquences des points faibles

Déterminer les conséquences que chacun d'entre eux peut avoir sur la régularité et la sincérité des comptes.

6.2- Conséquences des points forts

Son objectif est maintenant d'acquérir des éléments de preuves directes qui les complètent et les corroborent.

7. L'audit analytique

L'auditeur doit opérer un examen d'ensemble de la comptabilité.

L'auditeur disposera donc de :

- La liste des titres détenus au début de l'exercice ;
- La liste des titres cédés ;
- De la liste des titres acquis ;
- De la liste des titres détenus en fin d'exercice.

7.1- Tests de validation des soldes

L'essentiel des travaux à effectuer va consister en :

- Une vérification physique des titres en portefeuille ;
- Une circularisations des établissements bancaires ou des intermédiaires.

8. Audit des comptes d'actif

8.1- contrôle des investissements généralité

Les investissements comprennent l'ensemble des biens et valeurs durables acquis ou créés par l'entreprise.

8.2- Inventorisation des investissements

A la clôture de chaque exercice, les entreprises dressent un inventaire valorisé, complet et détaillé de leurs investissements dont le fichier manuel ou informatisé doit être constamment tenu à jour.

8.3- Evaluation des investissements

Les investissements sont inscrits en comptabilité pour leur coût d'acquisition, ceux qui sont créés par l'entreprise sont comptabilisés pour leur coût réel de production et ceux qui résultent de l'activité de l'entreprise.

8.4- Amortissement des investissements

Les amortissements figurent à l'actif du bilan en déduction de la valeur d'actif de chaque nature d'investissement.

Les investissements qui, normalement, ne se déprécient pas peuvent faire l'objet d'amortissements exceptionnels (ex : les fonds de commerce) .

8.5 . Réévaluation des investissements

Le mécanisme de réévaluation permettrait ainsi de déterminer correctement les dotations aux amortissements qui sont en charge d'exploitation permettant ainsi de fixer à leur juste niveau les coûts de production.¹

9. Le mécanisme de la réévaluation des investissements et leur régime comptable

Le système de réévaluation des investissements peut s'effectuer en deux étapes :

a- Détermination de la nouvelle valeur attribuée à l'investissement , ceci en fonction, d'une part, d'une expertise technique permettant de connaître le degré d'usure de l'élément, et d'autre part, de la valeur de remplacement par un bien similaire .

b-Détermination de la nouvelle valeur des investissements déjà pratiqués depuis l'acquisition de ce bien .

c- La plus-value nette de réévaluation sera donc constituée par la différence entre la nouvelle valeur du bien diminuée de la nouvelle valeur des amortissements pratiqués.

10. Ajustements, retraitements, éliminations

Après avoir établi un bilan ou un compte de résultat cumulé (ou une balance), il est nécessaire d'effectuer un certain nombre d'ajustements, de retraitements, d'éliminations de comptes réciproques avant d'obtenir des compte consolidés.

Il y a lieu de distinguer deux catégories d'ajustements et retraitements. Les retraitements d'adaptation aux méthodes comptables préconisées par le règlement 99-02 par-là, et les comptes consolidés (ou les IFRS, selon le cas) qui ne sont pas utilisées par le plan comptable général dans les comptes individuels.

¹BELAIBOUD Mokhtar pratique de l'Audit éditions Berti Alger 2005. p51,p 52.

Les retraitements propres à la consolidation si la première catégorie d'ajustements et des retraitements peut-être traitées avant les opérations de cumul.

11. Les retraitements d'adaptation

11.1- Les provisions réglementées et subventions

Les provisions réglementées sont des provisions qui ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision comptabilisée. L'application de dispositions légales de ces provisions n'ont pas un caractère économique bien prononcé.

L'élimination de l'incidence sur les comptes (consolidés) des écritures passées pour la seule application des législations fiscales et notamment pour ce qui concerne les subventions d'investissements, les provisions réglementées et l'amortissement des immobilisations.

11.2- Les dividendes

Les dividendes de la filiale touchés par la société mère sont en fait des résultats d'exercices précédents qui doivent être considérés comme des réserves il est nécessaire de les virer à ce compte. Les dividendes n'étant pas imposés (régime des sociétés mères et des filiales).

11.3- Les stocks acquis à l'intérieur du groupe

Lorsqu'une entreprise intégrée vend à une autre entreprise intégrée des produits (ou des marchandises), elle réalise un bénéfice (généralement) interne sur la cession de ses produits. Ce bénéfice vient cependant de la diminution du résultat réalisé par la seconde entreprise.

11.4- Les immobilisations acquises à l'intérieur du groupe

Lorsqu'une société intégrée vend à une autre société intégrée une immobilisation, elle réalise généralement une plus value de cession qu'on peut qualifier d'interne (et qui sera imposée). La société acquéreuse peut cependant constater un amortissement plus important (si l'immobilisation est amortissable il ya lieu d'annuler ces résultats internes).

11.5- Le retraitement des titres mis en équivalence

Les titres mis en équivalence sont réévalués dans les comptes consolidés à la quote part de l'actif net comptable de la participation, ces plus values dégagées sont portées des réserves dans un compte de résultat spécifique.

11.6- Le retraitement des titres des sociétés intégrées globalement

Ce retraitement ne concerne que les comptes de bilan il s'agit de séparer en particulier les droits sur une filiale revenant au groupe de ceux revenant aux intérêts minoritaires.

11.7- Le retraitement des titres des sociétés intégrées proportionnellement

Ce retraitement s'effectue comme dans le cas d'une société intégrée globalement cependant, les intérêts minoritaires n'apparaissent pas, puisque seule la quote-part des actifs et des passifs de la société intégrée revenant au groupe est comprise dans le total du bilan cumulé.¹

¹ ROBERT Ober, Op. cit, p414, p416, p417.

12. L'actif concernant les banques et les institutions financières

Il contient :

- La situation de trésorerie vis-à-vis de la banque centrale ;
- Les montants de bons du trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale ;
- Les titres d'Etat et autres titres détenus à titre de placement ;
- Les placements auprès d'autres banques, les prêts et avances accordés à d'autres banques ;
- Les autres placements monétaires ;
- Les titres de placement.

Tableau N° 01 : L'Actif selon le S.C.F

ACTIF	N BRUT	N AMORT –PROV	N NET
ACTIF IMMOBILISE (non courant)			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	207		
* immobilisations incorporelles.	20 (hors 207)	2807 et 2907	
* immobilisations en cours.	21 et 22 (hors 229)	280 (hors 2807)	
* immobilisations financières.	23	290 (hors 2907)	
* titres mis en équivalence, entreprise associées	265	293	
Autres participations et créances rattachées.	26(hors 265 et 269)	296	
Autres titres immobilisés prêts et autres actifs financiers non courants.	271, 272 et 276 274,275 et 276	297	
<u>TOTAL ACTIF NON COURANT</u>			
ACTIF COURANT			
Stocks et en cours	30 a 38	39	
Créances et comptes assimilés clients	H1 (hors 419) H09, débit	491	
autres débiteurs	42, 43, 44 (hors 444 à 448) 45,46, 486 et 489)	495 et 496	
impôts	444,445 et 447 débit 48		
autres actifs courants			
Disponibilité et assimilées.	50 (hors 509)		
Placements et autres actifs financiers courants.	519 et autres débit (51,		
Trésorerie	52, 53 et 54	591, 594	
Total actif courant			
Total générale d' actif			

source d'information : BOURSALI Rachida, les états financières et PCN du SCF, édition A loufia talita Oran,2010, p24

13. Apports partiels d'actif et scission

Dans le cadre de la restriction dans le groupe, vous êtes amené (e) à préparer les enregistrements relatifs à la société Louise, filiale de la société Lucie.

Les opérations effectuées par cette société peuvent bénéficier du régime de faveur.

Ce programme de restriction prévoit :

- Un apport partiel d'actif constitué par les biens de l'activité textile synthétique de la société anonyme Luc. elle-même filiale de la société Lucie.
- Un apport partiel d'actif constitué par les terrains hors exploitation de brevets et de titres de participations à la société Lucie.
- La création de deux sociétés nouvelles, la société Lucien chargée de prendre l'activité « Emballages » de la société Louise. Les titres de la société Lucie et de la société Luc sont évalués dans le cadre de cette opération respectivement à 250 euro et 170 euro (valeur nominale 100 euro). Les actions émises par les sociétés Lucien et Lucienne seront à la valeur nominale (soit 100 euro).

L'ensemble des actions émises seront partagées entre les actionnaires de la société Louise, constituée un capital de 15000000 euro (actions de 100 euro), il ya 10 ans et dont 40% du capital appartient depuis sa constitution à la société Lucie.¹

14 . Les intérêts inclus dans le coût d'un élément d'actif

Selon le décret du 23 Mars 1967 modifié (article 248-8d), les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'un élément de l'actif circulant , peuvent être inclus dans son coût lorsqu'ils concernent la période de fabrication.

L'application de cette règle n'est pas limitée, comme pour les comptes individuels, aux éléments de l'actif circulant dont le cycle de fabrication dépasse nécessairement la durée de l'exercice (article 7 du décret du 29 novembre 1983). Il peut donc y avoir, en ce qui concerne les comptes consolidés, similitude entre le traitement des intérêts inclus dans le coût d'un bien produit figurant dans l'actif immobilisé et celui d'un bien produit figurant dans l'actif circulant.

15. Les éléments fongibles de l'actif circulant

Les éléments fongibles de l'actif circulant peuvent être évalués (article 248-8 c du décret du 23 mars 1967 modifié) en considérant que, pour chaque catégorie, le dernier bien entré est le premier bien sorti (méthode LIFO : last in, first out) ;

L'application de cette méthode d'évaluation peut être limitée à certaines branches d'activités ou à certaines zones géographiques.

16. Les règles Comptables relatives aux amortissements et dépréciations

16.1. Actif amortissable :

Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable.

16.2. Notion d'utilisation :

L'utilisation pour une entité se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif. Elle peut être déterminable en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent plus correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif. L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps.

¹ROBERT Obert, synthèse droit et comptabilité, édition Dumod, France Paris 2006, p118,p393, p426.

16.3- Physique

L'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps.

16.4- Technique

Il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique.

16.5- Juridique :

L'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

17. Notions, définitions et catégories d'actifs immatériels

17.1- Notions d'immatériels

Selon Pierrat , le terme immatériel recouvre diverses notions qui, tout en présentant une certaine complémentarité, n'en sont pas moins différentes dans la forme et le fond : on parle d'investissements immatériels et de capital immatériel. Par ailleurs une analyse documentaire critique révèle que plusieurs autres qualificatifs qui ont été mis en avant, tels qu' actif incorporel actif intellectuel actif intangible, actif du savoir et même survaleur (good will) peuvent être considérés comme synonymes de l'appellation actif immatériel.

17.2- Définitions et catégories d'actifs immatériels

La plupart des normalisateurs comptables les ont définis comme étant des actifs non monétaires sans substance physique, mais dotés d'une valeur ou pouvant générer des bénéfices futurs pour l'entreprise. D'un point de vue non comptable, les actifs¹ immatériels désignent plutôt la différence entre la valeur boursière de l'entreprise et sa valeur comptable

18. Les normes d'audit liées aux actifs immatériels

Il n'ya pas de normes spécifiques pour l'audit des actifs immatériels. Cependant, les normes de la fédération international des comptables (IFAC) fournissent implicitement des lignes directrices en matière d'audit des actifs immatériels dans le cadre des normes I S A 315 .

19. Caractéristiques de l'audit des actifs immatériels

L'audit des actifs immatériels présente plusieurs avantages pour l'entreprise. D'une part, il constitue une riche source de données qui aide à combler les écarts dans les stratégies de l'entreprise et d'autre part il contribue à les faire réussir ; l'entreprise peut recueillir ces informations au moyen des initiatives suivantes :

- Un inventaire des actifs immatériels ;
- Un bilan de santé des actifs immatériels ;
- Une évaluation financière des actifs immatériels.

¹PREFACE DE Philippe Danjou qualité de l'audit Bruxelles de boeck 2011, p89,p92, p93

20. Amortissement

Selon le plan comptable, les immobilisations amortissables sont celles dont l'utilisation est déterminable, c'est-à-dire celles dans l'usage attendu par l'entité est limité dans le temps. En application de ce principe, la comptabilité autorise l'amortissement de la plupart des immobilisations incorporelles qui bénéficient d'une protection juridique de durée limitée mais aussi celles qui sont de nature à devenir obsolètes du fait de l'évolution des techniques ou des effets de mode frais de développement sur le plan fiscal. L'administration est traditionnellement hostile à l'amortissement des immobilisations incorporelles ; cette position est fondée sur l'article 38, sexies de l'annexe III au CGI qui précise que la dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les fonds de commerce et les titres de participation.

Le conseil d'état a considérablement limité la portée de cette doctrine en affirmant que toute immobilisation, même incorporelle est amortissable s'il est prévisible que ses effets bénéfiques sur l'exploitation prendront fin à une date déterminée. La jurisprudence fiscale a considéré une avancée importante en admettant le principe de l'amortissement des éléments incorporels du fonds du commerce représentatifs d'une certaine clientèle.¹

21. L'amortissement des immobilisations

L'amortissement ne constate plus une dépréciation certaine et irréversible du bien mais la consommation des avantages attendus de l'actif détenu.

22. Définition et terminologie

22.1- La définition économique de l'amortissement : Depuis les règles en vigueur, elle correspond à la répartition du coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement .

Tableau N°02: Le plan d'amortissement

Terminologie	Commentaires
Base amortissable (BA)	Base de calcul de l'amortissement : Coût d'achat hors taxes = prix d'achats + FAA + Fraction de TVA récupérables non récupérable
Annuité d'amortissement (A)	Montant annuel de la dotation aux amortissements pratiquée en fin d'exercice.
Taux d'amortissement(t)	Taux qui, appliqué à la VO, détermine l'annuité $A=BA_{xt}$
Valeur nette comptable (VNC)	Différence entre la BA et la somme des annuités pratiquées. $VNC = BA - (\Sigma \text{Amortissements})$

Source d'information : DUMALANED Eric op cit, p162

¹ MARIE Héléne FABRO Pinard, Audit fiscal éditions Francis le Febvre, France, paris, 2008 ; P89.

Sont amortissables pour certains sous conditions à la tolérance.¹

22.2. La méthode des composants

Lorsqu'une immobilisation est constituée d'éléments dissociables en terme d'utilisation (notamment leur durée) des différentes composantes doivent être comptabilisées distinctement et faire l'objet de plans d'amortissements distincts.

22.3 La base amortissable

Base amortissable = valeur brute – valeur résiduelle.

22.3.1 Valeur brute : Coût d'acquisition ou coût de production de l'immobilisation ou de ses composants (cf .évaluation des immobilisations) .

22.3.2 valeur résiduelle : Montant net des coûts de sortie obtenus lors de la cession du bien sur le marché à la fin de son utilisation.

23. Les modes d'amortissement

Le mode d'amortissement est en principe le mode linéaire . La date de début d'amortissement est la date de mise en service .C'est le mode économiquement justifié . Il dépend de l'utilisation des avantages acquis au fur et à mesure de sa durée ou de son rythme de consommation.

Tableau n° 03 : Les différents systèmes d'amortissement

Désignation	Amortissement linéaire	Amortissement dégressif
Taux	Taux linéaire annuel : 100% $t = \frac{100\%}{\text{Durée}}$	Taux dégressif fiscal, (td) : Taux linéaires x coefficient fiscal durée d'utilisation coefficient . 3- 4 ans 1,5 5- 6 ans 2 > 6 ans 2,5
Calcul de l'annuité	$A = BA \times t \times n / 360$ au prorata temporis, en fonction du nombre de jours d'utilisation n (moins de 30j années de 360j). L'amortissement est calculé à partir de la date de mise en service .	$A = VNC \times td \times m / 12$ Au prorata temporis en mois entier m. L'amortissement est calculé à partir du 1 ^{er} jour du mois d'acquisition et non du mois de mise en service.
Calcul des dernières annuités	La dernière annuité doit être le complément de la première annuité pour obtenir une VNC = 0, en conséquence, un amortissement de 5ans peut concerner 6 années civiles .	Pour obtenir une VNC=0, pratique de l'amortissement linéaire à la place du dégressif, à partir de l'année ou le taux linéaire, calculé sur le nombre d'années restant, devient supérieur au taux dégressif.

source d'information :DUMALANEDE Eric op.cit, p165

¹ DUMALANED Eric, comptabilité générale conforme au S.C.F et aux IAS/ IFRS, édition BERTI, Alger,2009, P162.

Les amortissements sont réglementés par la loi fiscale pour leur calcul et pour leur durée.

Tableau N°04 : La durée d'amortissement

Biens	Durée préconisée
Bâtiments industriels .	20ans
Bâtiments administratifs et commerciaux.	25ans
Matériel et outillage industriels.	5—10ans
Matériel et mobilier de bureau.	5—10ans
Automobiles.	5ans
Poids lourds .	4ans

Source d'information : DUMALANEDE Eric, op. cit p165

L'amortissement dégressif constitue un instrument fiscal d'incitation à l'investissement par le jeu des coefficients.

Tableau N°05 : L'amortissement des immobilisations

Nature	Comptes
Immobilisations incorporelles	203 Frais de développement immobilisations. 204 Logiciels informatiques et assimilés. 205 Concession et droits similaires, brevets, licences, marques. 207 Ecart d'acquisition « good will ». 208 Autres immobilisations incorporelles
Immobilisations corporelles	211 Terrains. 212 Agencements et aménagements de terrains. 213 Constructions. 215 Installations techniques. 218 Autres immobilisations corporelles.
Immobilisations en concession	221 Terrains en concession. 222 Agencements et aménagements de terrains en concession. 223 Constructions en concessions. 225 Installations techniques en concessions. 228 Autres immobilisations corporelles en concessions. 229 Droits du concédant.
Amortissement des immobilisations	280 Amortissements des immobilisations incorporelles . 281 Amortissements des immobilisations corporelles . 282 Amortissement des immobilisations mises en concession .

¹ source d'information : DUMALANEDE Eric, op. cit, p162.

¹ DUMALANEDE Eric , op. cit, p162, p165.

24. Règles et principes à respecter en matière d'amortissement

- Bâtiments commerciaux 2 à 5%.
- Mobilier et matériel de bureau 10 à 15%.
- Matériel automobile 20 à 25%.
- Matériel et outillage 10 à 15%.

25. Le mécanisme de la réévaluation des investissements et leurs régimes comptables

Le système de réévaluation des investissements peut s'effectuer en deux étapes.

a- Détermination de la nouvelle valeur attribuée à l'investissement, ceci en fonction d'une part, d'une expertise technique permettant de connaître le degré d'usure de l'élément, et d'autre part, de la valeur de remplacement par un bien similaire.

b- Détermination de la nouvelle valeur des amortissements déjà pratiqués depuis l'acquisition de ce bien.

26. Appréciation du contrôle interne

Une série de questions vont permettre l'appréciation du tenu et du suivi des investissements .

- a-** Un plan d'investissement à long terme, est-il établi par l'entreprise ?
- b-** Dans le cadre de ce plan, sont-ils établis des budgets annuels d'investissements ?
- c-** Existe-t-il des règles ou des instructions déterminant ce qui doit-être comptabilisé en charge et ce qui doit être porté en investissements ?
- d-** En matière d'investissements, les engagements sont-ils contrôlés à l'aide des délégations de pouvoirs ?

27. Application des Contrôles physiques sur les actifs

Les inspections et vérifications physiques peuvent s'appliquer à différents postes d'actifs. Nous étudierons successivement leur intérêt pour les immobilisations, les stocks, et les espèces en caisse.

28. Immobilisations

Pour les éléments corporels, la méthode peut s'appliquer sur toutes les lignes de l'actif.

L'inspection permettra de vérifier l'existence de la construction mentionnée dans les tableaux d'immobilisations et également d'apprécier la valeur de celle-ci en regard de la politique d'amortissement , de provisions pratiquée par l'entreprise, d'amortissement et de provisions chargées de vérifier l'existence de la construction, mentionnée dans les tableaux d'immobilisations aujourd'hui, et de logiciels informatiques pour faire cette technique avec les codes barres.

L'inspection peut également être utile pour les éléments incorporels dont l'entreprise peut immobiliser des charges relatives à des logiciels créés.

29. Stocks

Si l'entreprise dispose d'un système d'inventaire permanent, le rôle du commissaire aux comptes consistera à vérifier le bon fonctionnement des procédures

en s'assurant que les fiches de stocks comportent bien tous les mouvements en vérifiant les entrées et sorties avec les bordereaux correspondants.¹

30. Caisse

Les contrôles physiques sont également possibles sur les espèces en caisse, il conviendra de vérifier les soldes en comptabilité avec les inventaires de caisse et la réalité physique des espèces figurant en caisse même si ce contrôle est décalé par rapport à la date de clôture.²

Depuis la mise en application du règlement 2004-01 du CRC du 4 mai 2004 sur ces fusions et opérations assimilées si les sociétés concernées par la fusion sont sous contrôle commun (ce qui est le cas dans le cadre des fusions internes). Ces rapports seront comptabilisés à la valeur comptable.

Il faut toutefois neutraliser tous les effets de la fusion qui ne doit changer ni les réserves consolidées ni les intérêts minoritaires.³

31. Audit et statistiques

L'application des techniques statistiques à l'audit est relativement récente. Ainsi le contrôle interne d'une entreprise pourra utiliser de telles techniques pour s'assurer de la qualité des travaux administratifs comme estimation des inventaires physiques et de vérification des factures pour paiement.

32. L'utilisation des sondages d'une manière générale

Comme il apparaît à la fois trop coûteux et impossible, matériellement d'organiser un contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations d'une entreprise, l'utilisation des sondages est courante et nécessaire en audit. Le sondage est donc une méthode d'investigation habituelle de l'auditeur autant qu'un examen exhaustif.

32.1. Sondage raisonné et sondage statistique

32.1.1– Sondage raisonné

L'auditeur fait référence soit aux normes habituellement appliquées, soit à l'expérience des examens au cours desquels il a appris qu'un certain volume de sondage était suffisant.

32.1.2 Sondage statistique

Le sondage statistique permet de minimiser le coût du sondage pour un certain risque quantifié, accepté par l'auditeur et pour une précision exigée dans son contrôle.

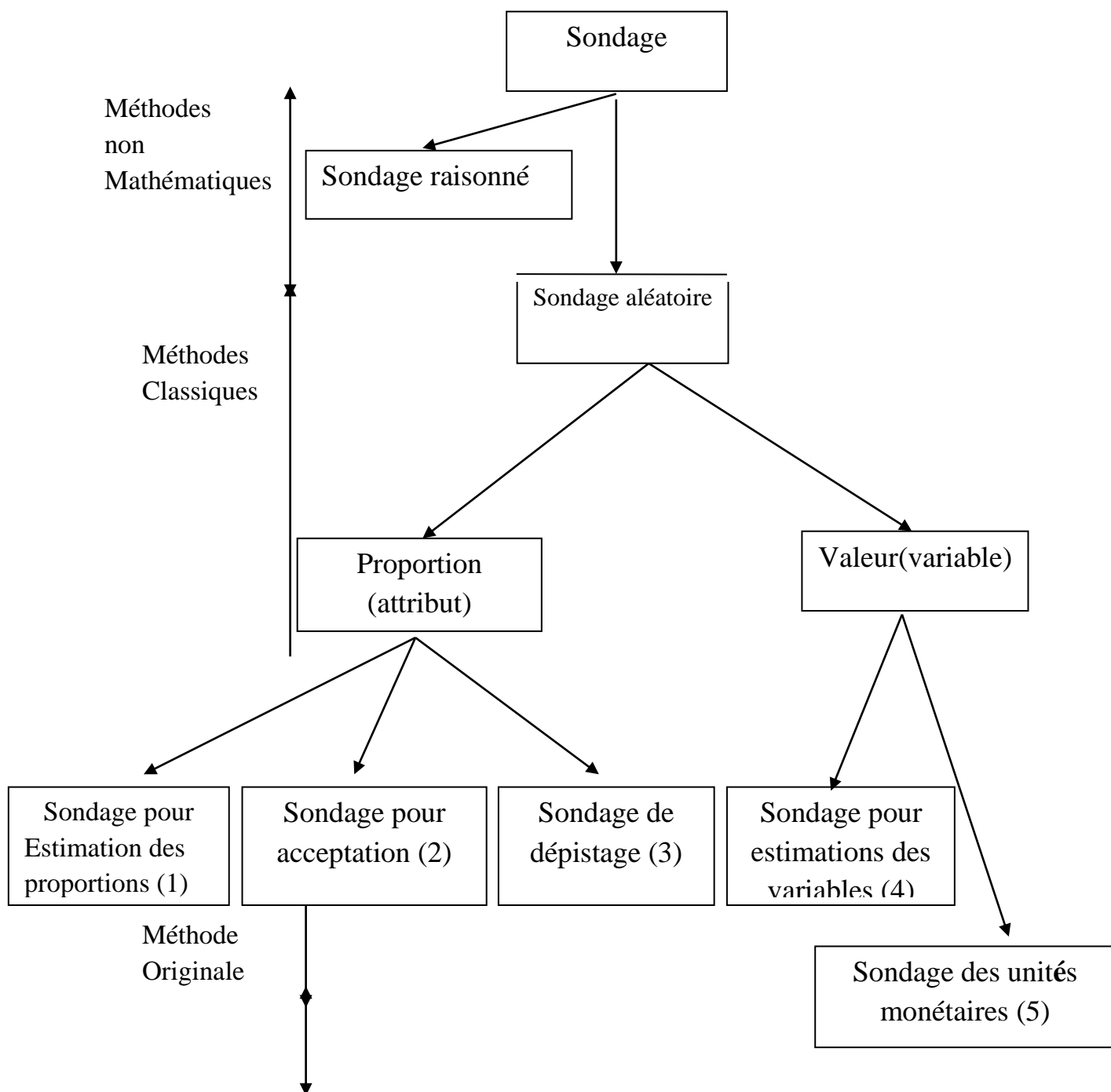
33. Panorama des méthodes statistiques

Il existe cinq méthodes élémentaires de sondages statistiques couramment employées par les auditeurs. Elles sont pliées de la manière suivante.

¹ GERARD Le Jeune, JEAN-Pierre Emmerich, op. cit, p186, p184, p185.

² ROBERT Obert, synthèse droit et comptabilité, édition Dunod, France, Paris, 2006, p431.

Figure n° 01 : Les cinq méthodes élémentaires de sondages ¹



Source d'information : RAMON Gonzalez, Audit et contrôle des comptes, édition Union, France, 1979, p530

¹ RAMON Gonzalez, Audit et contrôle des comptes, édition union, France, 1979, p530 .

34 . Une représentation du hasard la table des nombres au hasard

C'est une table composée d'un ensemble de chiffres consécutifs telle que chaque chiffre à une probabilité égale à $1/10$ d'apparaître (puisque'il ya 10 chiffres de 0 à 09), et telle que chaque bloc de chiffres définissant un nombre a une chance égale .¹

D'apparaître dès lors , que l'on suit systématiquement un cheminement défini à priori a travers la table.

Soit un extrait d'une table de nombres aléatoires.

(1)	(2)	(3)	(4)
39948	94133	00780	14167
06494	30078	46134	62486
04592	35281	47737	28881
84666	78104	83546	72551
76858	89517	91138	62356
05495	50885	98994	32966
57386	95490	56100	08977
90171	87554	57421	35830
71684	28798	47123	25232
93674	70837	92534	65892

En partant d'un point quelconque de la table et dans n'importe quelle direction, on peut.

- Soit sélectionner une série d'unités aléatoires dans la colonne 1. On peut ainsi sélectionner 4,2,6,8,5,6,1,4... ;
- Soit un nombre à deux chiffres (même flèche) 94, 92, 66, 58, 95, 86, 71,84...).
- Soit n'importe quel nombre à plusieurs chiffres en associant éventuellement les chiffres de plusieurs colonnes, par exemple, pour un nombre à 5 chiffres (même flèche) :06494, 04592, 84666, 76858, 05495,57386, 90171, 71684, ...

34.1– Sondage élémentaire

Le sondage élémentaire est également appelé sondage aléatoire pur : tous les individus d'une population de taille p ont une chance égale ($1/p$) d'être sélectionnés dans l'échantillon.

35. Autres méthodes de sondage

Parmi ces méthodes, les plus courantes c'est le sondage systématique.

¹ JEAN Raffegeau DU FILS. Pierre M.RAMON Gonzalez,op. cit .p532.

35.1- Sondage systématique

La sélection des individus est réalisée avec le procédé suivant : La population est constituée de P individus et on veut prélever un échantillon de taille n . On décidera donc de tirer un individu tous les $P/n = r$ appelée « pas » du sondage.

Le premier individu sera désigné au hasard (en utilisant la table ou un autre procédé). Parmi les r premiers individus de la population.

Par exemple, s'il s'agit de prélever un échantillon de 8 dans une population de 100.

Le pas sera $100/8 = 12,5$ arrondi à 12, et si le premier individu désigné au hasard entre 1 et 8 est 3, l'échantillon est constitué des individus suivants :

- Le 3° ;
- Le $(3+12 \times 1) = 15$ ° ;
- Le $(3 + 12 \times 2) = 27$ °, etc.

36. Introduction à l'estimation

On distingue dans l'estimation statistique l'estimation ponctuelle et l'estimation par intervalle de confiance.

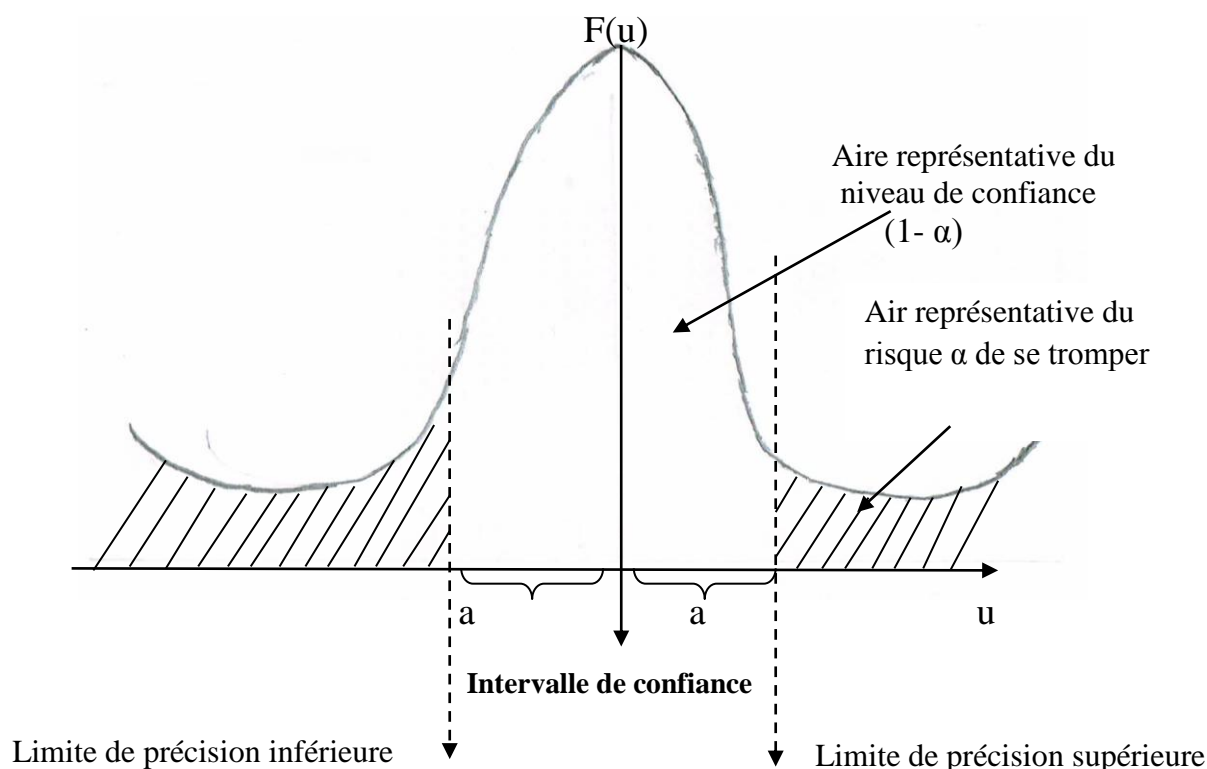
36.1 L'estimation ponctuelle

Elle consiste à partir d'un échantillon extrait d'une population, à estimer un paramètre de cette population en lui affectant une valeur précise (ponctuelle). Ainsi pour estimer la moyenne d'une population dont le caractère étudié est distribué suivant une loi normale (loi de Gauss), par exemple, si en examinant un échantillon de factures, on observe une certaine population de factures erronées (soit $f = 5\%$), on peut attribuer à la population entière une même proportion de factures erronées soit 5% donc l'estimation ainsi obtenue varie d'un échantillon à l'autre (et varie d'autant plus que les échantillons sont plus petits).

36.2. L'estimation par intervalle de confiance

Cette méthode permet ,à partir de l'analyse de l'échantillon, de définir un intervalle de valeurs qui doit contenir la valeur vraie inconnue du paramètre ,avec une probabilité fixée à priori.¹

¹ M. JEAN RAffegau DUFILS M. Pierre . M. ROMAN Gonzalez, op. cit, p534, p538.

Graphique N°01: Représentation graphique d'une estimation par intervalle.

Source d'information : RAFFEGEAU Jean DU FILS M. Pierre M. RAMON Gonzalez, Audit et contrôle des comptes, édition union. France. 1979, p538.

L'estimation par intervalle consiste donc à construire à partir des valeurs U d'un caractère observé dans l'échantillon un intervalle de confiance $(V \pm a)$ qui recouvre la vraie valeur inconnue du paramètre à estimer avec une probabilité $(1 - \alpha) \%$.¹

36.3. Applications

Ces deux méthodes d'estimation connaissent de multiples applications en audit par exemple :

- Estimer une proportion quelconque : taux d'erreur dans un comptage, proportions de créances douteuses, taux d'erreur de procédure (quand sont transgressées) des règles de conformité) ;
- Estimer une valeur totale ou moyenne : Valeurs moyennes des créances d'un certain type de clientèle (ou valeur moyenne de l'erreur sur chaque créance).

37. Le sondage pour estimer une proportion

Suivant les valeurs de n et p , différentes lois de probabilité peuvent être utilisées :

-si n est assez grand ($np > 18$), la loi de probabilité de (fn) est proche d'une loi normale, l'intervalle de confiance centré autour de la fréquence observée (fn) .

$$-t \frac{\sqrt{pq}}{n} fn \quad \text{---} \quad +t \frac{\sqrt{pq}}{n}$$

¹ RAFFEGEAU Jean, DU FILS M. Pierre M. RAMON Gonzalez, op. cit, p538.

(où p est la vraie proportion recherchée et $q=1-p$) contiendra la vraie valeur de p . On utilisera plusieurs méthodes pour surmonter cette difficulté.

-soit approximer p par (f_n) fréquence observée ; l'intervalle devient :

$$f_n \pm t \cdot \frac{\sqrt{f_n(1-f_n)}}{n}$$

Pour un niveau de confiance ou $(1-\alpha)$ rappelons que t et $1-\alpha$ sont des paramètres d'une loi normale réduite.

- Si $np \leq 18$ la loi de probabilité à utiliser est soit la loi binomiale ($p > 10\%$) soit la loi de poisson ($p < 10\%$ et $n \geq 50$) on se référera aux tables et abaques.

38. Sondage pour estimer une moyenne (valeur)

Lorsque la variance est connue, l'intervalle correspondant à $(1-\alpha)\%$ est de:

$$\bar{X} \mp t \frac{\sigma}{\sqrt{n}}, \text{ l'intervalle sera donc : } \bar{X} \mp t \frac{s}{\sqrt{n}}$$

Si l'échantillon est de taille < 30 , on utilisera non plus la loi normal, mais la lois de Student .

39. Les tests statistiques

39.1- Notion élémentaires

La mission de l'auditeur peut également comporter des comparaisons par rapport à des normes reconnues par la profession ou dictées par son jugement en vue, soit de dépister une erreur (taux d'erreur admis), soit d'accepter ou non un lot (test d'acceptation).

Il existe une méthode statistique pouvant aider l'auditeur dans sa décision d'accepter ou de refuser une population.

Supposons que l'auditeur se fixe la norme suivante :

- Il acceptera les factures présentées si la proportion des mauvaises est inférieure à une certaine proportion (soit P_0).

La décision de refus ou d'acceptation, compte tenu des contraintes budgétaires, sera prise à partir d'un sondage. L'auditeur peut décider :

- De rejeter si la proportion des individus observés P est $> P_0$.
- D'accepter si au contraire $P \leq P_0$.
- Quatre cas sont possibles représentés par le tableau suivant :

Figure n° 02 : Décision de l'auditeur

	ou		
	H_0	H_0	H_1
Etat réel de la	$p \leq p_0$	$p \leq p_0$	$p > p_0$
Population	Pas d'erreur		Erreur de 1 ^{er} espèce (risque α)
(inconnu)	Ou H_1		
	Erreur de 2 espèces		Pas d'erreur
	$p > p_0$ (risque B)		

source d'information : RAFFEGEAU Jean , DU FILS M. Pierre M. RAMON Gonzalez,op.cit, p541

Explication du 1^{er} et 4^{ème} cas

1^{er} et 4^{ème} cas, si l'état réel est H_0 et la décision H_0 , l'auditeur ne commet pas d'erreur. Il a bien choisi $p \leq p_0$ et l'acceptation des factures correspond à la réalité. De même, si l'état est H_1 et qu'il prend la décision H_1 .

40. Les axiomes du S.U.M

40.1 Justification théorique

Le problème résolu par le S.U.M peut être formalisé de la manière suivante :

Soit une population de V individus (les francs observés) dont le caractère suit une loi de Poisson. l'auditeur veut être sûr à $NC\%$ (niveau de confiance), que s'il prélève un échantillon de taille n , le montant estimé de l'erreur sera inférieur à une somme PM (précision monétaire), qu'il aura fixée à priori l'espérance mathématique et la variance de la variable qui suit la loi de Poisson sont précisément égales au paramètre λ .

La loi de Poisson est une bonne approximation de loi normale (on démontre que $\lambda = n.p$, ou n est la taille de l'échantillon et p la proportion varié).

La méthode exigée, nous l'avons vu que, préalablement au sondage, l'appréciation générale du contrôle interne conduite a une évaluation chiffrée conformément au principe schématisé dans le tableau suivant :

Tableau N°06 : L'appréciation générale du contrôle interne

Contrôle interne	Etats financiers (probabilité à priori)	Décision de l'auditeur	
Très bon CI	Le risque d'erreur est faible .	Accepte de courir un risque élevé dans son induction . Ex : $\alpha = 37\%$.	fixe un niveau de confiance faible. Ex : $1-\alpha = 63\%$.
CI moyen	Le risque d'erreur est moyen .	accepte de courir un risque moyen . Ex : $\alpha = 14\%$.	Fixe un NC moyen : Ex : $1-\alpha = 86\%$.
CI plutôt mauvais	Le risque d'erreur est élevé.	Accepte de courir un risque faible . Ex : $\alpha = 2\%$.	Fixe un NC élevé : Ex : $1-\alpha = 98\%$

Source d'information : RAFFEGEAU Jean, DU FILS M. Pierre M. RAMON Gonzalez, op cit, p545

On écrit également. Prob. $(\lambda, x > 0) = \alpha$

Ou $\lambda = n.p$

et $\left\{ \begin{array}{l} n = \text{taille d'échantillon} . \\ p = \text{proportion vrais d'erreur dans la population.}^1 \end{array} \right.$

40.2 Utilisation de la table pour estimer une fréquence

L'intervalle de confiance pour un niveau de confiance de $(1-\alpha) \%$ est :

$$fn \mp t \cdot \frac{\sqrt{fn(1-fn)}}{n}$$

Où (fn) est la fréquence observée dans l'échantillon, n la taille de l'échantillon.

Exemple

Je tire un échantillon de 100 individus et je constate que la fréquence observée est 20% . Quel est l'intervalle de confiance pour un niveau de confiance de 95% ?

1- Je cherche dans la table la valeur t correspondant à 95% et je trouve que :

$$t = 1,96.$$

2- L'intervalle est donc :

$$3- 20\% \mp 1,96\% \cdot \frac{\sqrt{20\%(1-20\%)}}{100}$$

$$20\% \pm 7,84\%$$

Soit : [27,84% et 12,16%]

Je suis sûr ,à 95% ,que cet intervalle contiendra ma vraie proportion .

¹ M. RAFFEGAN Jean , M PIERRE Dufils, MORAMON Gonzalez, op .cit, p545.

41. Découverte de l'erreur de procédure

La démarche pratique qui en découle est également simple. Elle consiste d'une part, à évaluer l'incidence monétaire de la découverte de ces erreurs et d'autre part à estimer si dans l'hypothèse d'un contrôle interne nul (NC=95%), cette incidence impliquerait le choix d'un nouveau paramètre et d'une nouvelle précision monétaire. Ce qui dans l'affirmative conduirait à un sondage plus étendu et à de nouvelles vérifications.

41.1 – Les avantages

L'avantage principal de S.U.M est d'ordre matériel. C'est une méthode adaptée au travail de l'auditeur .

- La méthode est conforme à la démarche de l'audit externe.
- Elle est simple d'application.
- Elle oblige l'auditeur à une recherche de quantification dans son travail et dans la formulation des conclusions.
- Elle est théoriquement plus efficace que les autres techniques.¹

41.2 Les inconvénients

Les inconvénients sont principalement les suivants :

- Le S.U.M est spécifique de l'audit externe et impose de connaître la population contrôlée (sa taille notamment).
- C'est une méthode qui doit être mise en œuvre dans son intégralité (du fait notamment de la fixation globale de la précision monétaire).
- Le S.U.M est une méthode originale, d'un exposé théoriquement complexe, ce qui constitue un inconvénient pour la faire accepter par la clientèle.
- Elle est prudente et conduit très souvent à rejeter des populations acceptables (après des contrôles étendus et coûteux).
- Elle présente deux inconvénients théoriques qui conduisent très souvent à accroître le coût du sondage d'une part, le problème du solde nul celui-ci ne peut jamais être retenu dans l'échantillon puis qu'on prélève l'unité monétaire d'autre part ,le problème de l'erreur éparpillée.

42 . Autres applications des statistiques

Ainsi le contrôle interne d'une entreprise pourra utiliser de telles techniques pour s'assurer de la qualité des travaux administratifs.

- Estimation des inventaires physiques .
- Vérification des factures pour paiement.

¹ RAFFEGAN M. Jean , DUFILS M. Pierre , MORAMON Gonzalez, op. cit, p549.

Par ailleurs, pour la gestion de la trésorerie, les échantillonnages statistiques pourront permettre d'apprécier les délais moyens de paiement et de règlement en date de valeur et de prévoir ainsi les soldes dans les différentes banques.

43. Le S.U.M est un sondage pour acceptation

On peut formaliser la démarche précédente qui correspond à un sondage pour acceptation, en définissant les étapes suivantes :

a- Choix d'un niveau de confiance consécutif à l'analyse de contrôle interne.

Exemple :

- Si le contrôle interne est bon : NC=63% .
- Si le contrôle interne est moyen : NC = 86%.
- Si le contrôle interne est mauvais : NC= 95%.¹

b-Traduction du niveau de confiance en paramètres de la loi de poisson (appelée facteur de fiabilité dans la méthode).

Exemple

- NC= 63% $\lambda=1$
- NC= 86% $\lambda=2$
- NC=95% $\lambda=3$

44. Calcul de la taille d'échantillon

- Fixation de la précision monétaire PM

Calcul d'un intervalle de tirage : $\frac{pM}{\lambda} = J$

Puisque on sait que : $\frac{v}{j} = n$

J : sera donc utilisé comme « pas » d'un sondage systématique pour prélever un échantillon de taille n.

45. Le S.U.M est une méthode d'estimation de l'erreur monétaire maximum

Lorsqu'une erreur est découverte dans l'échantillon il s'agit de dévaluer, quel est son impact sur la précision monétaire initiale ? L'erreur découverte peut être une erreur monétaire ou une erreur sur la procédure employée.

45.1 Découverte de l'erreur monétaire

Lorsqu'une deux erreurs sont découvertes, l'hypothèse initiale.

Prob. ($\lambda_1 X > 0$) = α

N'est plus vérifiée. Si on désire conserver le même niveau de confiance (1- α).

46. Utilisation de la table pour estimer une moyenne

a)- 1^{er} cas : La variance de la population σ connue .L'intervalle de confiance pour un niveau de confiance de (1- α) % est :

$$\lambda \mp t \cdot \frac{\sigma}{\sqrt{\lambda}}$$

¹ RAFFEGAU M. Jean , DUFILS M Pierre , MORAMON Gonzalez, op .cit, p549,p550

Exemple

Je tire un échantillon de 100 individus et la moyenne des valeurs du caractère observé est 20 avec un écart-type dans la population de 7. Quel est l'intervalle de confiance pour un niveau de confiance de 98% ?

1- Je cherche dans la table la valeur de t correspondant à 98% il vient $t=2,33$ pour $(1-\alpha)=98,02\%$.

2. L'intervalle est donc :

$$20 \mp 2,33 \cdot \frac{7}{\sqrt{100}}$$

Soit $[20-1,6310 \text{ et } 20 + 1,6310]$

Soit $[18,3690 \text{ et } 21,6310]$

Je suis sûr à 98% que cet intervalle contient la vraie valeur moyenne.

b). 2^{ème} cas : variance de la population inconnue

Exemple

Même exemple, sauf que σ est inconnu et doit être estimée par l'écart-type de l'échantillon.¹

$$s = \left[\frac{\sum_1^n (x_1 - \bar{x})^2}{n - 1} \right]^{\frac{1}{2}}$$

Ou s est l'approximation de σ ;

n= taille de l'échantillon ;

X_i = les valeurs observées dans l'échantillon ;

\bar{x} =la moyenne arithmétique des valeurs de l'échantillon ;

a : Supposons que s ressorte à 8,7.

b : Je cherche t correspondant à 98%, $t=2,33$.

c : L'intervalle est donc :

$$20 \mp 2,33 \cdot \frac{8,7}{\sqrt{100}}$$

Soit $[20-2,0271 \text{ et } 20+2,0271]$

Soit $[17,9729 \text{ et } 22,0271]$

Je suis sûr à 98% que cet intervalle contient la vraie valeur moyenne.

47. L'échantillonnage aléatoire (ou par tirage de nombres au hasard)

1. Supposons que la population des documents rejetés, soit numérotée de 50 à 500. L'auditeur désire sélectionner un échantillon de 5 de cette population. Le point marqué par son crayon tombe sur le nombre 6 de la colonne 5. Ligne 6 de l'annexe A₁, a décidé à l'avance que le chiffre sur lequel était tombée la pointe de son crayon serait le premier du nombre à choisir et qu'il procéderait en descendant les colonnes. Le nombre 653 ne peut pas être employé par ce qu'il est de la série allant de 50 à 500. Ce

¹ RAFFEGAU M. Jean , DUFILS M Pierre , MORAMON Gonzalez . Op. cit, p548, p557

premier nombre à utiliser est alors 231 (2 de colonne 5, ligne 7 et 31 de la colonne 6, ligne 7). Dans ces colonnes considérées les nombres à 5 chiffres à sélectionner.

Tableau N° 07 : L'échantillonnage aléatoire

Colonnes considérées		Nombres	
		A ne pas utiliser	A utiliser
27756	53498	653	
98872	31016		231
18876	20922	620	
17453	18103		318
53060	59533		059
70997	79936	779	
49626	69445	669	
88974	33488		433
48237	52267	752	
77233	13916		313

Source d'information : RAFFEGAU M. Jean , DUFILS M Pierre , MORAMON Gonzalez , op. cit, p557.

48. Contrôles pertinents pour l'audit

L'auditeur cherche à comprendre comment l'entité gère les risques d'entreprise, en fonction des contrôles qu'elle a mis en place pour obtenir une assurance raisonnable que ses objectifs seront atteints.

49. Lien direct entre objectifs de l'entité et contrôles des objectifs

A ce stade de la démarche, l'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer quel risque à un lien avec ses propres objectifs d'audit, parmi tous ceux qui menacent les objectifs de l'entité. La norme I.S.A315 précise qu'il ya un lien direct entre les objectifs de l'entité et les contrôles qu'elle met en œuvre pour obtenir une assurance raisonnable.

Même si le contrôle interne s'applique à l'ensemble de l'entité ou à n'importe laquelle de ses unités d'exploitation et à chaque activité de l'entité n'est pas nécessairement pertinente pour l'audit.

49.1 Exemple

Dans le cadre de la compréhension de la nature d'une entité, l'auditeur recherche quelles sont les activités habituelles exécutées pour réaliser ses objectifs et ses stratégies. L'auditeur exerce son jugement pour déterminer laquelle est pertinente ou non pour son audit.

- Réception
- Production
- Expédition
- Ventes
- Veille stratégique
- Recherche et développement

- Ressources humaines, conduite de l'entreprise
- Gestion du système d'information
- Planification

50 . Système d'information pertinent pour les objectifs de l'information financière

Le système d'information pertinent pour les objectifs de l'information financière inclut le système d'enregistrement de ces états.

Le paragraphe 9 de l'annexe 2 de la norme ISA315 précise qu'un système d'information pertinent œuvrant pour atteindre les objectifs d'établissement d'états financiers fiables comprend les procédures et les données établies pour générer les enregistrements , traiter et communiquer les opérations de l'entité et pour rendre compte des actifs, des passifs et des capitaux propres.

51. Histoire des comités d'audit aux ETATS- UNIS

Il semblerait que le premier comité soit apparu dans les années 30 dans une compagnie d'assurances dénommée (the prudential insurance company of America) .¹

51.1- Premières notions 1939-1970

En 1939 à la suite d'une majoration frauduleuse d'actifs représentant plus de 20% des actifs d'une entreprise, le New York Stock Exchange considéra qu'il était souhaitable qu'un comité de dirigeants non exécutif choisisse les auditeurs externes lorsque cela était possible .

51.2 Les missions du comité d'audit

Les différentes missions du comité d'audit peuvent être regroupées selon quatre grandes catégories,

- le suivi de l'efficacité du système de contrôle interne et de gestion des risques ,
- le suivi des missions et de l'organisation du département d'audit interne
- la supervision de l'auditeur externe .

52. Missions du comité d'audit en matière des comptes et d'information financière

La mission du comité d'audit en matière d'information financière a été définie par la huitième directive de la façon suivante : suivi du processus d'élaboration de l'information financière .

53. Suivi du processus d'élaboration de l'information financière

Dans ce domaine L'IFA préconise que le comité d'audit s'assure que le processus de production de l'information comptable et financière répond aux exigences légales, aux recommandations des autorités de régulation ainsi qu'aux procédures internes dont se dotent des entreprises .

¹ KPMG, les comités d'audit didier de Ménonville, édition economica,paris, 2009, p5,p25,p 27,p28.

54. Missions du comité d'audit en matière de contrôle interne et de gestion des risques

Nous examinerons la définition de ce rôle telle qu'elle résulte de la réglementation

54.1 Examen des principaux textes

La huitième directive dans son article 41 précise que le comité d'audit est notamment chargé du suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, d'audit interne le cas échéant, et de gestion des risques de la société

54.2 Nombre de membres composant un comité

Il n'existe pas en France de règle relative au nombre de membres, celui-ci dépendant principalement de l'étendue des travaux et des responsabilités déléguées par le conseil. L'IFA préconise toutefois que ce nombre ne soit pas inférieur à trois .

55. Comité d'audit

Le comité d'audit permet de renforcer le suivi indépendant du processus d'élaboration des informations financières et du contrôle légal . Cet organisme vise à empêcher toute influence normale potentielle de la part de la direction exécutive.

Selon le projet de la directive européenne, le comité d'audit devait assurer :

- Le suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- Le contrôle de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne, le cas échéant et de la gestion des risques de la société.

La surveillance du contrôle légal, y compris l'indépendance de contrôleur légal ou du cabinet d'audit.¹

56. Expérience et compétences des membres du comité d'audit

La directive européenne prévoit qu'un membre au moins du comité d'audit doit être compétent en matière de comptabilité et d'audit en France. L'article L.823-19 dispose qu'un membre, au moins, doit présenter des compétences particulières en matière financière ou comptable on précisera à ce sujet que, selon la loi, c'est le même administrateur qui doit remplir les conditions d'indépendance et de compétences.

57. Sauvegarde des actifs

Le contrôle interne mis en place par l'entité doit permettre de s'assurer de la protection du patrimoine de l'entreprise.²

57.1 Détournements d'actifs

Selon la norme I.S.A 240, le détournement d'actifs implique la soustraction frauduleuse d'actifs appartenant à l'entité. Lorsqu'il est perpétré par les employés, ce détournement est souvent commis pour les montants relativement faibles et non significatifs .

Le détournement d'actifs comprend :

1- HAMZAOUI Mohamed, Op. cit, p27, p30 .

² GERARD Le Jeune, JEAN Pierre Emmerick, Audit et commissariat aux comptes, édition Gualinoteur EJA, Paris 2007, p107, p 102.

- Le détournement de recettes d'encaissements.
- Le vol de biens corporels ou de la propriété intellectuelle(par exemple, vol de marchandise en stock pour un usage personnel ou pour être vendue, vol de déchets neufs d'industrie ou autres pour les revendre, renseignements donnés aux concurrents sur des données technologiques en échange d'une rémunération).
- Le paiement par l'entité de biens et prestations de services non reçus (paiement effectués ou profit de fournisseurs fictifs, dessous-de table payés par des fournisseurs aux acheteurs de l'entité en échange d'une surfacturation des prix, paiements de salaires à des employés fictifs).
- L'utilisation des biens de l'entité dans un intérêt personnel (mise en gage de biens de l'entité pour garantir un prêt personnel ou un prêt au profit d'une partie liée).
- Le détournement d'actifs est souvent accompagné de faux en écriture (par exemple fausses écritures comptable).¹

58 . Bilan actif (non courant et courant)

Dans cette section ,est présenté un guide de contrôle de tous les comptes d'actif d'une entreprise.

58.1. Contrôle des immobilisations

Les irrégularités pouvant affecter les comptes, l'appréciation du contrôle interne et les procédures de contrôle suggérées.

58.2 . Définition et principes essentiels

Les immobilisations comprennent l'ensemble des biens et valeurs durables acquis ou créés par l'entreprise.

59. Dispositions générales

59.1- Inventorisation des immobilisations

A la clôture de chaque exercice, les entreprises dressent un inventaire valorisé, complet et détaillé de leurs investissements dont le fichier manuel ou informatisé doit être constamment tenu à jour.

59.2- Evaluation des immobilisations

Les immobilisations sont inscrites en comptabilité pour leur coût d'acquisition : ceux créés par l'entreprise sont comptabilisés pour leur coût réel de production et ceux qui naissent de l'activité de l'entreprise, sans nécessiter de dépenses propres sont inscrits pour mémoire.

59.3- Amortissement des immobilisations

Les amortissements figurent à l'actif du bilan en déduction de la valeur d'actif de chaque nature d'une immobilisation.

¹ HAMZAOUI Mohamed, op. cit, p121, p122.

59.4- Réévaluation des immobilisations

Ceci rend également plus aisé les calculs de rentabilité des différentes catégories d'investissements. Les réévaluations sont de deux sortes : soit imposées par l'Etat, soit libres mais des textes doivent précéder les conditions dans lesquelles celles-ci peuvent être effectuées.

59.5- Enregistrement des écritures comptables

Immobilisations d 10.000,00
(nouvelle valeur, moins ancienne valeur)
Amortissement des immobilisations c 4000,00
(nouvelle valeur diminuée de l'ancienne valeur) c 6000,00
(Ecart de réévaluation compte 15).

60. Irrégularités pouvant affecter ces comptes d'investissements

Il est très souvent constaté des erreurs d'imputations. Celle-ci consistent à enregistrer en charges des immobilisations. Les sommes sont donc amorties la première année au lieu de l'être sur plusieurs exercices. Ceci a pour conséquence, donc, de diminuer le bénéfice imposable afférent à l'année d'acquisition.

L'enregistrement en comptabilité de biens n'appartiennent pas à l'entreprise permet à cette dernière de bénéficier de dotations supplémentaires d'amortissements.¹

Dans les nouvelles sociétés les fraudes les plus fréquemment constatées sont la comptabilisation de biens inexistantes ou seulement surévalués. Ces pratiques permettent alors à l'entreprise la dotation d'amortissements qui vont minorer leurs bénéfices. Les entreprises omettent, bien souvent, volontairement de comptabiliser les immobilisations fabriquées par elles et pour elles-mêmes, avec pour objectif de ne pas avoir à amortir celles-ci sur plusieurs exercices. Elles préfèrent bien sûr laisser en charges d'exploitation les matières, fournitures et autres frais afférents à ces investissements. Une autre fraude constatée assez souvent est l'omission totale et volontaire de comptabilisation de la cession. Dans les exemples de fraudes on peut citer une irrégularité ou un matériel détérioré et cédé n'est pas constaté en comptabilité.

61. Les autres actifs

Cette section porte sur le contrôle des comptes d'actifs non examinés dans les autres cycles.

61.1. Connaissance des opérations

L'auditeur doit acquérir une connaissance générale des autres actifs. Le premier objectif sera de bien identifier ces opérations.

61.2 Connaissance générale

La prise de connaissance générale complète et met à jour les informations à caractère permanent collectées.

¹ BELAIBOUD Mokhtar pratique de l'audit conforme au norme IAS/IFR et au SCF- édition BERTI Alger2011, p59,p 60.

61.3 Opération

Les autres actifs comprennent notamment .

Les comptes de subventions a recevoir ,des créances diverses provenant d'opération diverses (ventes d'immobilisations, indemnités d'assurance, dommages et intérêts, etc.)

62. Appréciation du contrôle interne

La connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet d'identifier les types d'ancolies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes. Une série de questions vont permettre l'appréciation de la tenue et du suivi des investissements.

- a-** Un plan d'investissements, à long terme, est-il établi par l'entreprise ?
- b-** Dans le cadre de ce plan est-il établi des budgets annuels d'investissements ?
- c-** Existe-t-il une procédure précisant les conditions relatives aux cessions ou aux reformes des immobilisations ?
- d-** Existe-t-il des règles ou instructions déterminant ce qui doit être comptabilisé en charge et ce qui doit être porté en immobilisations ?
- e-** Pour l'acquisition de leurs investissements les unités de production et les agences commerciales réellement- elles une autorisation de la direction générale ?
- f-** L'entreprise procède-t-elle à l'inventaire, au moins une fois par an, de ses investissements ?
- g –** Y-a-t-il un rapprochement avec la comptabilité ?
- h-** Dans le but de satisfaire ses besoins internes afin de pouvoir procéder à des contrôles, l'entreprise établit –elle périodiquement un recensement de toutes ses acquisitions ?
- k-** Dans le cadre de la production de biens par l'entreprise pour elle-même, existe-t-il un système de prix de revient par projet crée au fabriqué ?
- l-** Comment sont-ils comptabilisés les immobilisations ?
- m-** Identifié-t-on tous les biens de l'entreprise en apposant un numéro sur chaque article ?
- n-** Pour les biens immobiliers constitue-t-on des dossiers individuels renfermant : titre de propriété, actes notariés, plans ?
- o-** Peut-on faire une distinction entre, d'une part, les dépenses d'investissements et d'autre part celles relatives à l'entretiens et réparations ?

63. Des indices d'un contrôle interne satisfaisant

Les règles d'immobilisations et d'amortissements correspondants sont fixées par écrit.¹

Il existe des fichiers d'immobilisations tenus à jour un inventaire réalisé au moins une fois par an est rapproché de ce fichier et a justé avec le grand livre.

Des règles d'autorisation et de comptabilisation des cessions d'immobilisation existent.

64. Description des procédures administratives relatives aux opérations d'achat

Dans ce paragraphe on traitera essentiellement.

- Des commandes passées aux fournisseurs.
- De la réception des commandes par les services de l'entreprise.¹
- De l'enregistrement comptable des factures.
- Et du paiement des factures aux fournisseurs.

65. Des commandes passées aux fournisseurs

On cherchera à déterminer à quel niveau hiérarchique des autorisations d'investissement sont données ,ceci afin que les dépenses engagées n'excèdent pas les prévisions budgétaires.

- L'auditeur recherchera, s'il est constitué, un dossier technico-économique et financier pour chaque projet d'investissement et si le lancement des opérations est précédé de la formalité d'appels d'offres est des autorisations nécessaires de la hiérarchie de l'entreprise.
- L'auditeur observera la manière dont sont enregistrées les acquisitions de nouvelles immobilisations, il s'assurera de l'existence d'un fichier et de la manière dont est tenu celui-ci.

66. Enregistrement des factures fournisseurs

- L'auditeur observera de quelle façon sont vérifiées les factures reçues ; par quelle personnes sont effectuées ces vérifications , et sur quels points elles portent ?
- Il cherchera à savoir si les factures reçues sont compostées à leur arrivée et si les doubles portent un marquage intitulé « double ou copie » pour éviter un double enregistrement.
- L'auditeur vérifiera si les factures sont enregistrées, des leur arrivée ou si elles ne le sont qu'après opposition de tous les visas et signatures dans ce cas, fait-on usage d'un compte d'attente pour enregistrer les factures en instance de vérification ?
- L'auditeur s'assurera si les personnes qui font procéder au règlement d'acompte à la commande sont habilitées à le faire, et que les acomptes sont effectués conformément aux conventions et closes contractuelles ?

¹ BELAIBOUD Mokhtar, Op. cit, p61,p 62.

- L'auditeur recherchera si les factures sont payées au vu d'un « bon à payer » apposé par une personne dûment habilitée, il vérifiera aussi la liasse comprend :
 - Bon de commande.
 - Bon de réception signé d'une personne habilitée.
- L'auditeur examinera toutes les mesures prises pour protéger et préserver les investissements (entretien, inspections, fiches d'entretien...)¹.
- L'auditeur observera et notera toutes les précautions prises pour assurer les investissements, et les mesures prises en cas de variation des valeurs.
- L'auditeur notera les personnes prenant l'initiative de cession ou de mise en rebut des biens et s'assurera que les personnes sont habilitées à le faire.

68. Procédures suggérées en vue du contrôle des immobilisations

Immobilisations incorporelles (203 à 208), vérifier tout d'abord si les frais imputés à ces sous-comptes se rapportent bien aux frais préliminaires qu'il n'est pas possible d'imputer à d'autres comptes.

69. Valeurs incorporelles (20)

69.1. Fonds de commerce (207) ou Ecart d'acquisition «goodwill »

Examiner les actes notariés et les notes d'honoraires et vérifier les montants des dés acquisitions, cela au cas où il ya acquisition d'un fonds de commerce.

S'assurer que les signataires disposaient de pouvoirs qui leur permettent de signer les actes.

69.2 Droits de la propriété industrielle et commerciale (comptes 204, 205 et 208)

Examiner tout écrit concernant une acquisition d'un droit, d'un brevet, d'une marque ou d'un logiciel informatique. Rapprocher les montants des justificatifs avec ceux enregistrés en comptabilité.

69.3- Terrains (Compte 211)

2114. Carrières et gisements.

2116. Autres terrains.

Contrôler les prix d'achat figurant sur les actes avec ceux enregistrés en comptabilité. Vérifier les écritures relatives à la détermination des plus ou moins-values sur cession d'investissements.

70. Contrôles relatifs à des dispositions fiscales

Les terrains de carrières et gisement étant amortissables.

70.1. Immobilisations corporelles (213)

Bâtiments (21340)

- Examiner l'inventaire des bâtiments industriels, administratifs et commerciaux.
- Vérifier les prix d'achat relatifs aux acquisitions nouvelles avec les conditions stipulées dans les actes notariés.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op .cit, p62,p63,p74

70.2 Amortissement des bâtiments (28140)

- S'assurer que les systèmes d'amortissements pratiqués sont ceux en vigueur dans le pays.
- Vérifier les calculs et le tableau des amortissements.

70.3. Ouvrages d'infrastructure (21841)

- Voies de transport (218440)
- Ouvrage d'art (218441).

Contrôle à effectuer (Même contrôles que pour les bâtiments).

70.4. Installations complexes (215)

Vérifications à effectuer :¹

- a) Examiner l'inventaire des installations spécialisées dont les éléments ne peuvent être dissociés.
- a) Vérifier les prix de revient relatifs à toutes les nouvelles acquisitions (coût d'achat augmenté des frais d'approche ainsi que tous les frais de montage et d'installation).

70.5. Matériel et outillage (21843)

Vérifications à effectuer :

- a) Procéder au pointage des factures concernant les nouvelles acquisitions.
- b) Quant au matériel ou à l'outillage construit ou fabriqué par l'entreprise pour elle-même, vérifier les bons de travail (main d'œuvre), les états de matières premières et matières consommables utilisées, vérifier les modalités d'imposition sur le plan fiscal (PV à CT ou PV à long terme).

70.6. Amortissement du matériel et outillage (28143)

- S'assurer de la permanence du système d'amortissement pratiqué.
- Vérifier si les amortissements correspondant à la dépréciation des changements des techniques ont été constatés.
- Vérifier les calculs du tableau d'amortissements.

70.7- Matériel de transport (21844)

-Vérifier avec les factures des fournisseurs toutes les nouvelles acquisitions portées au fichier d'investissements.

70.8- Amortissement du matériel de transport (28144)

Vérifier les taux pratiqués, ainsi que le tableau d'amortissements.

70.9- Equipements de bureau (21845)

Vérifications à effectuer .

- 1- A l'aide des factures, pointer les acquisitions de l'exercice, vérifier si les plus- values ou moins- values dégagées sur les cessions ont fait l'objet d'une affectation au compte 752 « produits de cession d'investissement » plus -

¹ BEAIBOUD Mokhtar, Op.cit, p67, p68.

values sur sorties d'actif immobilisés. Amortissement des équipements de bureau (28145).vérifier les calculs ainsi que le tableau d'amortissements.

70.10. Emballages Récupérables (21846)

- Se faire présenter l'état des inventaires d'emballages

Vérifier les achats de l'exercice à l'aide des factures correspondantes.

70.11. Amortissement des emballages récupérables (28146)

- Vérifier que les taux d'amortissement sont pratiqués en fonction de la durée ,approximative d'utilisation de ces emballages.

- Vérifier les calculs ainsi que le tableau d'amortissements.

70.12. Agencements et installations (21847)

a) - Contrôler toutes les dépenses de l'exercice à l'aide des factures des fournisseurs et des mémoires de travaux des constructeurs.

c) S'assurer que les factures mémoires ou situations de travaux ont bien été approuvés par le conseil d'administration.

d) Vérifier si ces dépenses ont été prévues dans un budget d'investissements approuvé par le conseil d'administration.

e) Vérifier les taux pratiqués ainsi que le tableau d'amortissements.¹

70.13. Equipements sociaux (21825)

218250 Bâtiments sociaux .

218251 Logements du personnel .

218252 Bâtiments pour œuvres sociales.

21851 Matériel équipement .

21852 Mobilier et équipement ménager.

21857 Aménagements.

Contrôles à effectuer (même contrôles que pour le compte 21340 Bâtiments).

71. Contrôle des stocks (classe 3)

71.1. Stocks Définition

Les stocks comprennent l'ensemble des biens acquis ou créés par l'entreprise destinés à être vendus ou fournis, ou à être consommés par les besoins de la fabrication ou de l'exploitation (définition du PCN) .

71.2. Irrégularités généralement rencontrées dans les stocks

Elles sont généralement de deux sortes ; d'une part les détournements qui sont le fait d'employés ; et d'autre part, les falsifications des montants des stocks dont les auteurs sont généralement les dirigeants d'entreprises.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op .cit, p67, p68.

71.3. Détournements

Ce sont les vols de marchandises par les employés du magasin et parfois, il ya fréquemment complicité avec le personnel des services comptables ou des services commerciaux.

71.4. Falsification des montants des stocks

Les dirigeants et chefs d'entreprise sont souvent tentés par la mémoration de leurs stocks afin de diminuer les bénéfices de l'exercice taxables à l'impôt sur les bénéfices « I.B.S », cela bien sûr pour avoir le moins possible d'impôts à payer.

71.5. Définition et principes essentiels**Stock de marchandises(30)**

Ce compte représente les produits acquis par l'entreprise pour être destinés à être revendus en l'état.

71.6. Autres approvisionnements (32)

Le compte représente les produits acquis pour être destinés à être consommés ou incorporés aux produits fabriqués.

71.7. En cours de production de bien 33

Ce compte enregistre les produits créés par l'entreprise, ayant atteint un stade déterminé de fabrication, et, destinés à des transformations ultérieures.

71.8. En cours de production de services (34)**Etudes en cours (341)****71.9. Prestations de services en cours 345**

Ce compte représente les produits ou travaux en cours de formation ou de transformation en fin de période comptable.

71.10. Stock de produits 35**Produits finis 355**

Sont enregistrés à ce compte les produits créés par l'entreprise et destinés à être vendus ou fournis.

71.11. Produits résiduels ou matières de récupération (Déchets, rebuts) (358)

Ce compte représente les résidus de toute nature, produits ouverts ou semi-ouverts impropres à une utilisation ou à un écoulement normal.¹

71.12. Stock à l'extérieur en cours de route, en dépôt ou en consignation (37)

Ce compte représente des produits de toute nature qui sont propriété de l'entreprise mais qui ne sont pas en sa possession.

71.13. Pertes de valeurs sur stocks et en cours 39

Ce compte enregistre le montant des pertes de valeur correspondant à la diminution de la valeur des produits en stocks.

¹ BEAIBOUD Mokhtar , op. cit, p70 -p 71.

71.14. Conditions requises pour un contrôle interne satisfaisant au niveau des stocks

- a- Existence d'un inventaire permanent quantifié, valorisé et rapproché des comptes du grand livre au jour le jour si possible .
- b- Utilisation de bons de réception et des bons de sortie permettant la tenue du fichier et d'un livre d'inventaires détaillés.
- c- Réalisation d'un inventaire physique le plus souvent possible ou au moins - une fois par an par des personnes autres que des magasiniers.

72. Description des procédures administratives et détermination des incompatibilités**72.1. Questionnaire de contrôle interne**

- a- Qui reçoit les marchandises ?
- b- Qui tient les livres d'inventaires permanents ?
- c- Qui autorise les réquisitions de matériel ?
- d- Qui surveille les inventaires physiques ?¹

72.2. Entrées de marchandises en stocks dans les magasins

- a- Entrepose-t-on systématiquement tous les stocks en magasin dès leur réception ?
- b- Rend-t-on responsables les magasiniers des quantités de marchandises et produits qu'ils détiennent dans les magasins ?
- c- D'autres personnes accèdent-elles aux magasins en dehors des magasiniers ?
- d- Existe-t-il des règles concernant les retours de marchandises effectuées par les clients ?

72.3. Sorties de marchandises

Procède-t-on aux sorties par utilisation de bons de réquisition ou par bons de livraison/sorties ?

- Ces bons sont-ils signés par une personne dûment habilitée et dont l'autorité est connue du magasinier ?
- Ces bons sont-ils signés par les réceptionnaires des matériels et marchandises.
- Existe-t-il un contrôle pour s'assurer que toutes les matières non utilisées par la production sont retournées au magasin ?
- Les expéditions de produits finis vers diverses destinations (clients, consignation, entrepôt ou à des sous-traitants), se font-elles au vu des bons d'expéditions dûment approuvés par une personne habilitée ?

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op. cit, p73.

72.4. Les inventaires permanents et leur valorisation

La tenue des fichiers stocks est-elle assurée par des agents autres que ceux employés au magasin ?¹

- Existe-t-il des contrôles pour s'assurer que tous les mouvements d'entrées de sorties internes (réquisitions) et les expéditions font l'objet d'enregistrements par le service chargé de la tenue du fichier stocks ?

72.5. Contrôle des procédures

S'informer de l'existence, au sein de l'entreprise, d'une procédure écrite tendant à déceler systématiquement les articles dépréciés ainsi que les rebus.

Contrôler la mise en application de ces procédures écrites.

72.6. Contrôle de l'application des règles

- Demander et observer les comptes utilisés.
- Apprécier si le jeu des comptes utilisés est conforme aux règles du S C F.

72.7. Contrôles relatifs à certaines dispositions fiscales

a- Vérifier que les règles de déductibilité fiscale ont bien été respectées.

b- Assurer le cas échéant, que les provisions non déductibles ont bien été réintégrées d'une manière extra-comptable pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S).

72.8. Procédures générales de contrôle recommandées

- Vérifier par sondages dans les livres d'inventaire les quantités et les valeurs des :
 - o Achats ;
 - o Réquisitions de matériel ;
 - o Des productions ;
 - o Des expéditions .
- Vérifier par sondages les expéditions enregistrées dans les listes de vente avec les factures de ventes .Vérifier les enregistrements sur les livres d'inventaire et les comparer avec les récapitulations sur le grand livre.
- Observer les méthodes de calcul des coûts et des prix de revient des produits finis et des produits en cours.
- L'auditeur aura donc à faire le choix de ces techniques et méthodes lors de l'élaboration de son programme de contrôle.
- Ces contrôles supposent aussi un certain nombre d'actions et il doit ainsi :
 - a)Examiner les listings de stocks par famille et sous familles.
 - b)Examiner les ajustements opérés dans les livres d'inventaires physiques.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, Op. cit, p74-p 77

- c) Demander aux tiers, des confirmations concernant les stocks qu'ils détiennent pour le compte de l'entreprise.

73. Contrôles à effectuer par poste

73.1 Marchandises(30)

Contrôles à effectuer ,voir les dispositions générales :

- Entrées, sorties.
- Inventaire permanent.
- Valorisation des stocks.
- Contrôle des procédures en vigueur.
- Contrôle de l'application des règles.
- Contrôle relatif à certaines dispositions fiscales.
- S'assurer que les opérations débitées au compte 38 ont bien été reprises sinon justifier le solde et expliciter celui-ci par des informations complémentaires.¹

73.2. Matières et fournitures et autres approvisionnements (31 et 32,)

Contrôles à effectuer, voir les dispositions générales :

- Entrées, sorties.
- Inventaire permanent.
- Valorisation des stocks.
- Contrôle des procédures en vigueur.
- Contrôle de l'application des règles.
- Contrôle relatif à certaines dispositions fiscales.
- Procédures de contrôle suggérées.

73.3 Autres contrôles à opérer

Comparer les dépenses engagées et les évaluations prévisionnelles compte tenu de l'état d'avancement des travaux ; apprécier les écarts.

73.4. Contrôle des entreprises effectuant des travaux de longue durée

- S'assurer qu'il n'a pas été tenu compte des frais purement commerciaux et administratifs ainsi que des frais financiers.
- Examiner les documents suivants :
- Contrats ou marchés signés avec le client.
- Contrats ou marchés de sous-traitance signés
- Devis signés.

¹ BELAIBOUD Mokhtar , op .cit, p77-p 80.

- Situation de travaux et demande d'acompte.

73.5. Stocks de produits (35)

Produits finis et produits résiduels (déchets et rebuts).

73.6. Contrôles à réaliser

- Voir les dispositions générales.
- Entrées, sorties.
- Inventaire permanent.
- Valorisation des stocks.
- Contrôle de l'application des règles.

73.7- Compte intermédiaire achats stockés (38)

- S'assurer que ce compte ne présente pas de solde.

73.8. Bons du trésor (équipement) et bons de caisse émis par les banques (comptes 506)

- Contrôler les valeurs portées au bilan de l'entreprise.
- S'assurer que les provisions sont normalement constituées et correctement évaluées.¹

73.9. Compte prêt (266 et 274)

- Analyser les soldes des prêts sans distinction entre le court et le long terme.
- Examiner tous les contrats et autres documents justificatifs de ces prêts.
- S'assurer des garanties fournies en cas de non remboursement par les bénéficiaires.

73.10. Avances et acomptes versés. s/ commandes d'immobilisations (238)

a) Rapprocher les soldes du compte avec les contrats ou les commandes.

- 1- Demander confirmation de ces soldes aux constructeurs et aux fournisseurs.

73.11. Dépôts et cautionnements versés (275)

Procéder à une vérification du relevé des cautionnements versés à l'aide des pièces et documents justificatifs.

73.12. Fournisseurs et compte rattachés (40)

Fournisseurs débiteurs (409)

Après réception des marchandises, s'assurer que les avances faites aux fournisseurs ont été virées au débit du compte achat intéressé (sous compte du compte 38).

¹ BELAIBOUD Mokhtar , op. cit p80,p81,p83- p86.

73.13. Consignations versées (409)

Vérifier le montant des sommes versées à titre de consignation (matériel ou emballage) avec le fichier de la comptabilité auxiliaire ou de la comptabilité matière.

73.14. Remises à obtenir (409)

- S'assurer que les sommes figurant au début de l'exercice ont bien été reprises par le débit des comptes fournisseurs.¹
- Vérifier en fin d'exercice le montant de ces remises avec la contrepartie passée au compte 709 « R.R.R obtenus ».

73.15. Groupe et associés (45)

L'objectif est de s'assurer que les associés ont bien été débités des sommes pour lesquelles ils se sont engagés.

- Vérifier les statuts et les montants à débiter à chacun de ces associés.
- Vérifier les écritures comptabilisées.
- Vérifier les entrées en stocks des matières et fournitures.
- Vérifier l'entrée des matériels, équipements ou bâtiments faisant l'objet d'engagements vis à vis de l'entreprise.
- Vérifier leur comptabilisation.

En ce qui concerne les associés défaillants, s'assurer de l'absence de libération de leur engagements.

73.16. Associés comptes courants (455)

Rapprocher ce compte avec les comptes correspondants dans les comptabilités des sociétés mères ou des filiales.

- Analyser tous les soldes de ces comptes.
- Examiner les bilans de ces sociétés et le détail de leurs annexes afin de connaître les soldes exactes.
- S'assurer du bien fondé de la constitution de provision pour dépréciation de ces créances.

73.17. Taxes récupérables (445)

- Rapprocher le montant de la T.V.A à récupérer, avec les journaux d'achat, de banque, caisse et comptes postaux.
- S'assurer de la déductibilité de ces taxes.
- Vérifier les montants avec les déclarations mensuelles.
- S'assurer que le décalage d'un mois est respecté en ce qui concerne la T.V.A récupérable sur achat de matières et le mois même sur investissements .

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op .cit, p86-p87.

73.18. Débiteurs et créditeurs divers (46)

- S'assurer de la régularité de ces avances ou des dettes.
- Examiner les justifications des produits à recevoir et l'exactitude des imputations.

73.19. Charges comptabilisées d'avance (486)

- S'assurer que les sommes figurant dans cette rubrique, à la clôture de l'exercice précédent ont été reprises et donc affectées aux comptes de charges intéressés.
- S'assurer que toutes les charges figurant dans ce compte concernent uniquement les exercices ultérieurs.
- Comparer les sommes y figurant avec celles enregistrées dans les exercices précédents. Ceci afin d'avoir une idée de l'évolution de ce compte.

73.20. Comptes transitoires ou en attente (470)

- Vérifier l'origine des mouvements enregistrés à ce compte.
- S'assurer que les imputations à ce compte sont exactes.
- S'assurer de la justification des soldes existants à la fin des exercices.

73.21. Clients et acomptes rattachés (41)

- Procéder à un rapprochement du compte collectif de la balance avec les comptes individuels -clients, et pointer les montants des soldes globaux.
- Vérifier les reports des journaux de ventes (ou de travaux en cas de tenue manuelle de la comptabilité avec les comptes : collectifs, individuels.
- Vérifier l'exactitude des enregistrements de factures aux journaux de ventes.
- Examiner les autres conditions de ventes : remises, ristournes et escomptes accordés.
- Effectuer un rapprochement de ces factures avec les bons de livraison et de commande correspondants.
- S'assurer que tous les numéros de ces factures se suivent, et vérifier que les factures annulées existent dans les chronos.
- Examiner attentivement toutes les ventes réalisées au comptant.
- Examiner avec soin les avoirs, et s'assurer qu'il a été créé des bons de retour de marchandises dûment approuvés par le magasin.
- Justifier les soldes des comptes individuels clients.
- Analyser toutes les créances anciennes et s'assurer que des relances ont été faites régulièrement .

Demander, éventuellement, confirmation des soldes , par les clients mêmes .

73.22 .Clients (416)

- Examiner les justificatifs du dossier des créances douteuses.
- Vérifier toutes les écritures enregistrées.

73.23. Clients créditeurs (retenues de garantie) (419)

- Vérifier les comptes de retenue de garantie en procédant à un rapprochement de ceux-ci avec les journaux financiers et les journaux de ventes .
- Contrôler les remboursements relatifs à ces retenues de garantie.

73.24. Comptes financiers(51)**Fonds en dépôt chez un notaire**

En cas de création de société ou d'augmentation de capital

- Demander confirmation au notaire de l'existence de ces fonds.
- S'assurer que ces fonds vont être virés dans les délais prévus ou supposés normaux.

73.25. Banques –Trésor public –établissements financiers (512-515-517)

a- Demander les confirmations des soldes arrêtés en fin de période et analyser éventuellement les différences.

b- Etablir donc un rapprochement entre les soldes confirmés par les établissements bancaires et ceux tirés de la comptabilité.

c- Examiner les états de rapprochement existants.

d- Procéder à un contrôle systématique des documents, suivant les talons de chèque, avis de virement, bordereaux de remise de chèques, avis de débit et avis de crédit.

e- Vérifier la centralisation des journaux de banque.

f- Pointer les sommes reportées au grand livre.

g- S'assurer que le solde des comptes postaux n'est jamais créditeur sur les livres.

h- Opérer un contrôle indiciaire pour connaître l'évolution des soldes pour la période.

e- Sur les opérations avec l'étranger, vérifier tous les cours et toutes les différences de change enregistrées.¹

73.26. Contrôles des virements de fonds (581-588)

a) S'assurer que les comptes de virements de fonds sont soldés pour une période entière, ainsi que les virements internes entre structures et établissement d'une même entreprise.

b) En cas de déséquilibre entre le montant des débits et celui des crédits, analyser les différences et procéder aux pointages nécessaires entre les comptes financiers concernés par les mouvements de fonds.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op .cit, p 92-p 94

Section 03: Audit des comptes de passif.

Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressources pour l'entreprise. Ainsi, une dette constitue un passif. La décision d'acquérir une immobilisation ne constitue pas un passif puisqu'il ne s'agit pas d'une obligation actuelle. Les sources de financement sont donc classées au passif suivant leur provenance, les comptes du passif du bilan sont regroupés dans des postes ou même réunis en grandes rubriques.

1. Vitrification de passif

Les techniques de vérification du passif comprennent une partie de celles utilisées pour l'actif :

- Examen des écritures de la période postérieure au bilan ;
- Demandes de confirmation auprès des tiers (fournisseurs, banques, créiteurs divers...);
- Tests de cout-off (achats auprès des fournisseurs et entrées en stock) ;
- Analyses de ratios (congés payés par rapport aux salaires) ;

L'auditeur doit utiliser d'autres méthodes spécifiques d'examen des comptes en s'aidant, le cas échéant, par un programme d'interrogation ;

- a) Vérification des mouvements des comptes avec les documents d'origine (par exemple journal d'achats avec facture, journal de banque avec relevés) ;
- b) Vérification de la situation (solde) des comptes avec les relevés reçus des tiers (les fournisseurs et d'autres créiteurs, le cas échéant) ;
- c) Contrôle des charges à payer avec les livres auxiliaires .
- d) Examen des statuts ou des actes juridiques pour le capital et les dettes a long terme .
- e) Lecture des procès –verbaux des assemblées générales pour les décisions d'affectation de bénéfice ;
- f) Etude de la proportionnalité des charges comptabilisées en comptes de régularisation passif, par rapport aux périodes couvertes par les montants devenant exigibles¹ .

2. Distinction entre passifs courants et passifs non courants

Les critères valables pour faire la distinction sont les suivants :

- L'entité s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal.
- Est détenu essentiellement aux fins d'être négocié .
- Il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture.
- L'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture.
- Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants.

¹ LIONEL Colins, GERARD Valin, Audit et contrôle interne aspects financiers, edition dalloz,France,paris 1992, p151, p152 .

3. Passifs courants

Un passif est considéré comme courant dans les cas suivants :

- Il sera réglé dans le cadre du cycle normal de l'exploitation, c'est le cas des dettes fournisseurs ;
- Il sera réglé dans les 12 mois, c'est le cas des dettes financières dont l'échéance est inférieure à 12 mois.

4. Passifs non courants

Les passifs non liés au cycle normal d'exploitation ou dont l'échéance excède 12 mois sont considérés comme des passifs non courants, c'est le cas des dettes financières dont l'échéance excède 12 mois.¹

Tableau N° 08 : Le passif selon le S .C. F

Passif	N
<u>Capitaux propres</u>	
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	101, 108
Capital non appelé	109
Primes et réserves (réserves consolidées (1).	104 et 106
Ecart de réévaluation	105
Ecart d'équivalence (1)	107
Résultat net (résultat net part du groupe) (1)	12
Autres capitaux propres -report à nouveau.	11
Part de la société consolidante (1)	
Part des minoritaires (1)	
Total I	
<u>Passifs non-courants</u>	
Emprunts et dettes financières	16 et 17
Impôts (différés et provisionnés)	134 et 155
Autres dettes non courantes	229
Provisions et produits comptabilisés d'avance.	15 (hors 155) 131 et 132
<u>Total passifs non courants II</u>	
<u>Passifs courants</u>	
Fournisseurs et comptes rattachés	40 (hors 409)
Impôts	Crédit 444, 445 et 447
Autres dettes	419,509, crédit 42,43
Trésorerie passif	44 (hors 444 à 447), 45 46,48
	519 et autres crédit 51
	Crédit 52
<u>Total passifs courants III</u>	
<u>Total général passif</u>	

Source d'information : BOURSALI Rachida, les états financiers et PCN du S C F, édition aloufia talita, Oran, 2010, p30

¹ Mohamed BENKACI, normes comptables internationales I.A.S/IFRS. Editions Fouchers vanves Berti. Editions Alger 2007, 2009. P16

5. Les Sondages

5.1. Principe

Un sondage donne à tous les éléments d'une population une chance d'être sélectionné.

5.2. L'échantillon

Pour définir un échantillon, le commissaire aux comptes prend en considération les objectifs du sondage et les attributs de la population à partir de laquelle l'échantillon sera sélectionné.

5.3. Sélection de la population

(Ensemble des données à partir desquelles le commissaire aux comptes sélectionne un échantillon et sur lesquelles il souhaite parvenir à une conclusion. Une population peut par exemple être constituée de tous les éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie d'opérations).

5.4. Taille de l'échantillon

Pour définir la taille d'un échantillon, le commissaire aux comptes détermine si le risque d'échantillonnage dépend du niveau de confiance généralement retenu pour 95%, et du degré de précision souhaité qui exprime le risque d'erreurs. Le tableau suivant exprime le nombre de sondages à effectuer pour un niveau de confiance de 95% avec une marge d'erreur théorique acceptable d'environ 1%.¹

Tableau N°09 : Les sondages

Population Totale	Nombre de sondages à effectuer
200	158
500	300
1000	430
3000	602
5000	654
10000	700
15000	717
20000	726
25000	731
50000	742

source d'information : GERARD le Jean –PIERRE Emmerich, Op. Cit, p179

Le commissaire aux comptes sélectionne l'échantillon de manière à ce que toutes les unités d'échantillonnage (par exemple des factures) de la population aient une chance d'être sélectionnées.

Il s'efforce de sélectionner un échantillon représentatif en choisissant les éléments qui ont des caractéristiques typiques de la population et se garde de tout à priori.

¹ GERARD Le Jean –PIERRE Emmerich op. cit, p177, p 179, p189 .

6. Les contrôles par recouvrements internes

Parmi les techniques de contrôle externe et afin de collecter suffisamment d'éléments permettant d'exprimer une opinion correcte sur les comptes, le commissaire aux comptes combinera des tests de procédure et des contrôles substantifs. Les recouvrements internes seront forts utiles.

6.1. Exemple d'un recouvrement interne

Le recouvrement interne systématiquement utilisé par le commissaire aux comptes consiste à rapprocher le total des salaires payés à chaque salarié figurant sur la déclaration annuelle des données sociales (DADS) avec les comptabilisations. Le tableau ci-après fournit un exemple.

Tableau N°10 : Rapprochement comptabilité /DADS

N°	Libellé	Montant
6411	Salaries appointment, commissions de base	
6412	Congés à payer	
6413	Primes à gratifications	
6414	Indemnités et avantages divers	
Total des soldes en comptabilité		
+Rémunérations 1/01 N-1 début exercice		
-Rémunérations 1/01 N-1.fin exercice		
Total des soldes année civile		
TOTAL DADS 1		
TOTAL LIVRE DE PAIE		
ECARTS		
Comptabilité / DADS 1		
Comptabilité / Livres de paie		
DADS 1 / Livre de paie		

Source d'information : GERARD le Jean –PIERRE Emmerich, Op. Cit,p189

Une expérience de la gestion de paye peut s'avérer fort utile pour le travail de révision des comptes sur le cycle personnel.

7. Les procédures, testes, méthodes et outils d'audit

En réponse à son évaluation du risque d'anomalies significatives au niveau des comptes pris dans leur ensemble, le commissaire aux comptes adapte son approche générale de la mission, il peut notamment pour ce faire :

- Affecter à la mission des collaborateurs plus expérimentés en possédant des compétences particulières ;
- Recourir à un ou plusieurs experts ;
- Renforcer la supervision des travaux.
- Introduire un degré supplémentaire d'imprévisibilité pour l'entité dans les natures, au calendrier ou à l'étendue des procédures d'audit ;

La détermination de l'entendue d'une procédure d'audit, qui correspond au nombre d'éléments testés par cette procédure d'audit spécifique, me lève du jugement professionnel du commissaire aux comptes.

7.1. Les tests de procédures

Parmi les procédures d'audit, les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles conçus et mis en œuvre par l'entité pour prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives au niveau des assertions.

7.2. Les contrôles de substance

Il estime que le risque d'anomalies significatives est élevé plus les contrôles de substance qu'il réalise sont étendus.

7.3. Les procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives

De plus, le commissaire aux comptes met en œuvre les procédures d'audit suivantes.

- Rapprochement des comptes annuels ou consolidés avec les documents comptables dont ils sont issus.
- Examen des écritures comptables significatives.
- Evaluation de la conformité au référentiel comptable applicable de la présentation des comptes et des annexes.

7.4. L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés

Le commissaire aux comptes conclut sur le caractère suffisant et approprié des éléments collectés afin de réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour obtenir l'assurance recherchée. Pour ce faire, le commissaire aux comptes tient à la fois les éléments qui confirment et de ceux qui contredisent le respect des assertions s'il pas obtenu d'éléments suffisants et appropriés, il formule une opinion avec réserve ou un refus de certifier.

7.5. Documentation

Le commissaire aux comptes consigne dans son dossier le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions.

8. Les procédures analytiques

Les procédures analytiques constitueront l'ensemble des techniques de comparaison des données comptables pour tenter de déceler des anomalies ou des incohérences dans les évolutions qui pourraient ainsi orienter le travail de commissaire aux comptes. La norme NEP 520 de la CNCC emploie la terminologie de procédures analytique désignant l'ensemble des outils d'analyse et de comparaison dans une conception plus vaste que l'ancienne terminologie d'examen analytique. Les procédures analytiques sont réalisées chaque année et permettent à l'auditeur de prendre connaissance de l'activité et des principales opérations particulières de l'exercice au travers d'une revue indiciaire des comptes et d'entretiens avec les représentants de l'entreprise.

8.1. Fiabilité des procédures analytiques

L'application de procédures analytiques se fonde sur l'hypothèse qu'il existe des liens entre les données et que ces liens subsistent jusqu'à preuve du contraire.

8.2. Forces

Leur existence fournit des éléments probants quant à l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des données.

8.3. Faiblesses

Il est tout à fait possible que les procédures analytiques ne mettent pas en évidence des variations importantes.

8.4. Degré de fiabilité

Le degré de fiabilité attribué par le commissaire aux comptes aux résultats des procédures analytiques variera en fonction de caractère significatif des éléments concernés, s'il s'agit d'éléments significatifs, si les procédures analytiques mettent en évidence des variations anormales, le commissaire aux comptes procédera à des investigations pour obtenir des applications et des éléments corrodants, satisfaisants.¹

Tableau N° 11 : Modèle de tableau procédures analytiques

Procédures Analytiques					
Libellé	Exercice N Ke	Exercice N-1 KE	Variation KE	%	Risque Identifié significatif
Conclusion :					

Source d'information : GERARD le Jean –PIERRE Emmerich, op.cit, p174

9. Audit des positions des comptes de passifs

Concernant le compte (101) il ya deux cas

- a) Dans le cas d'entreprises économiques (101)
- b) Examiner les statuts portant création de la société.
- c) Vérifier le montant des apports dans les statuts, avec les recettes des -journaux de banque et dans les opérations diverses (détails des apports des associés).
- d) Dans le cas de sociétés économiques mixtes ou de sociétés privées :
- e) Vérifier les statuts rédigés pour une étude notariale 101, ainsi que les PV du conseil d'administration et l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires ;
- f) Vérifier les différents apports de l'étalon des collectivités publiques, des entreprises publiques, des sociétés privées et des particuliers.

¹ GERARD Le Jean-PIERRE Emmerich : Audit et commissariat aux comptes, édition Gualino, Paris, 2007, p171, p173, p174.

9.1. Primes liées au capital social (103)

- a) procéder à un recouplement avec les procès-verbaux des assemblées générales extraordinaires.
- b) Vérifier le calcul des primes et leur comptabilisation.
- c) Vérifier la régularité des imputations à ces comptes.

9.2. Réserves (106)

9.2.1 Réserves légales (1061)

Mêmes contrôles que pour les primes d'apports à la différence que les recouplements se font avec les procès-verbaux des assemblées générales ordinaires et du tableau de répartition des bénéfices.

9.2.2. Réserves réglementées (1064)

a) S'assurer que les plus-values de cession ont fait l'objet de la part de l'entreprise, d'un engagement de réinvestir adressé à l'administration fiscale,¹ en même temps que le bilan et annexes.

b) Vérifier que l'engagement de 3ans est respecté, le cas échéant, il ya réintégration de ces sommes dans les bénéfices de l'entreprise.

c) S'assurer que les sommes réinvesties s'élèvent au montant du bien cédé.

(valeur d'origine), majoré du montant de la plus-value.

d) Vérifier que les montants des plus- réinvesties ont bien été affectés à l'amortissement immédiat de l'immobilisation.

9.2.3. Réserves statutaires (1063)

9.2.4. Réserves contractuelles (1064)

a) Procéder à un recouplement avec les statuts ou d'autres clauses contractuelles, et les P.V. des A.G.O. des sociétés.

b) Vérifier les montants ainsi que la régularité des écritures enregistrées.

9.2.5. Réserves facultatives (1063)

a) Vérifier les décisions prises par les conseils, l'assemblée générale des actionnaires (S.P.A) ou l'assemblée des associés (S.N.C et SARL) suivant le cas.

b) S'assurer de la régularité des opérations effectuées.

c) Contrôler les écritures enregistrées en comptabilité.

10. Subventions d'investissements reçus (10643)

a) Examiner les documents justifiant ces subventions.

b) Vérifier les sommes reçues dans les journaux de banque.

c) Vérifier si les dotations aux amortissements des investissements amortissables acquis ou créés au moyen des subventions sont correctes.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op. cit, p96.

11. Ecart de réévaluation (105)

Ce compte principal comprend 3 sous-comptes :

1051 – Ecart en franchise d'impôt ;

1052 –Ecart imposable ;

1053 –Ecart rapporté aux résultats .

12. Les vérifications à opérer sont

a)Vérifier les tableaux déterminant l'écart de réévaluation.

b)Vérifier les décisions de l'assemblée générale relatives à l'opération de réévaluation.

c)Vérifier les montants portés dans les 3 comptes en tenant compte de :

○ La réévaluation en franchise d'impôt éventuelle.

○ La réévaluation imposable fiscalement à L'I.B.S.

○ Les montants rapportés annuellement au bénéfice de l'entreprise.

1. Vérifier le résultat fiscal avec les déductions ou réintégrations opérées par l'entreprise.

13. Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation. (18)

a)Examiner tous les mouvements entre d'une part, les comptes du siège et d'autre part ceux des succursales, unités ou agences commerciales.

b)Analyser tous les soldes débiteurs ou créditeurs, établir des états de rapprochements des comptes de liaison inter-unités.

c)S'assurer que les déséquilibres et différences sont régularisés en fin d'exercice.¹

14. Résultats de l'exercice (12)

a)Rapprocher les montants des affectations avec les procès-verbaux de l'A.G.O (dans les S.P.A) ou de l'assemblée des associés (dans les S.A.R.L) et S.N.C.

b)Vérifier les enregistrements portés en comptabilité.

15. Provisions pour charges des passifs non courants (15)

153 Provisions pour pensions et obligations .

158tres provisions pour charges-passifs non courants.

a)Examiner toutes les provisions imputées à ce compte.

b)Vérifier le bien fondé de ces provisions.

c)S'assurer que celles-ci ont été correctement évaluées.

16. Autres comptes créditeurs (467)

a) Examiner attentivement les soldes créditeurs des comptes de l'actif.

b) Après virement à ce compte, s'assurer que ces mêmes comptes qui étaient créditeurs ne présentent plus de solde.

¹ BELAIBOUD Mokhtar. op .cit, p97.

17. Dettes d'investissement empruntées et dettes assimilées

17.1 (16) comptes 161 à 167

Les Comptes à contrôler .

161 : Emprunts obligataires convertibles.

163 : Autres emprunts obligataires.

164 : Emprunts auprès des établissements de crédit.

164 : Crédits d'investissement.

167 : Dettes sur contacts de financement .

18. Procédures d'audit communes

- a) Analyser tous les soldes des emprunts bancaires à court, moyen et long terme.
- b) Examiner tous les contrats et documents relatifs à ces emprunts.
- c) Vérifier dans le cas d'emprunts extérieurs à l'aide des autorisations de transfert de la Banque centrale, ou des banques primaires et des charges financières supportées par l'entreprise.
- d) S'assurer que les intérêts sur avances en compte courant sont servis compte-tenu des limitations réglementaires s'il en existe.
- e) Vérifier les tableaux de remboursements (ou échéanciers) des emprunts.
- f) S'assurer de la régularité de l'enregistrement comptable du principal et des intérêts échus comptabilisés d'avance ou d'intérêts courus.
- g) Vérifier la régularité des remboursements des annuités.
- h) Rapprocher les montants des intérêts avec les comptes 650 « intérêts des emprunts ».
- j) Demander éventuellement confirmation des soldes aux établissements financiers.

19. Fournisseurs, débiteurs (409)

- a) Vérifier toutes les sommes faisant l'objet décomptes, avances, R.R.R, a obtenir, retenues de garantie.
- b) Examiner le bien fondé, ainsi que la régularité des imputations comptables.
- c) Vérifier les remboursements des avances sur une période.
- d) Justifier les soldes du compte en fin d'exercice.

20. Dépôts cautionnements reçus (165)

- a) Examiner le bien fondé de ces cautionnements.¹
- b) Vérifier les contrats qui ont donné lieu à des versements, avec les écritures enregistrées en comptabilité.
- c) S'assurer que les remboursements ont été effectués conformément aux clauses stipulées dans les contrats correspondants.
- d) Analyser les soldes de chaque opération et demander par écrit, confirmation aux intéressés.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, Op. cit, p98, p99,p100

21. Consignations à rembourser (166)

- a) S'assurer de l'existence d'une comptabilité auxiliaire ou d'une comptabilité matière des consignations (emballages ou matériels).
- b) Vérifier l'apurement des comptes conformément soit aux délais réglementaires, soit aux conditions stipulées sur le document de consignation.
- d) Demander éventuellement par écrit confirmation des soldes aux consignataires.

22. Autres dettes d'investissement (464)**22.1. Bons et effets à payer (5290)**

- a) Analyser les explications de tous les soldes.
- b) Examiner l'échéancier et pointer les règlements intervenus avec les documents bancaires.
- c) Vérifier le mode comptabilisation des effets.
- d) Analyser systématiquement toutes les contre-passations intervenues en début et en fin d'exercice.

23. Fournisseurs et comptes rattachés (43)

- Fournisseurs de biens et services (401)
- Fournisseurs d'immobilisations (404)
 - a) Rapprocher le compte collectif avec les comptes individuels fournisseurs.
 - b) Examiner les soldes débiteurs des comptes fournisseurs.
 - c) Rapprocher à l'aide de la balance les comptes individuels des fournisseurs.
 - d) Vérifier les reports du journal des achats au compte collectif dans le cas d'une tenue manuelle de la comptabilité, aux comptes individuels et aux comptes de contrepartie (charges aux investissements). Contrôler les régularités des imputations et de l'enregistrement comptable sur le journal des achats.
 - e) Effectuer un sondage dans les factures, pour s'assurer de l'existence de bons de commande, de livraison et de réception.
 - f) Vérifier la numérotation interne des factures fournisseurs et s'assurer que des numéros ne manquent pas.
 - g) Vérifier les règlements à l'aide des journaux de trésorerie.
 - h) Examiner les justificatifs relatifs aux achats effectués au comptant.
 - j) S'assurer que les avoirs reçus des fournisseurs sont bien comptabilisés et ont fait l'objet de retenues sur les règlements opérés.
 - k) Justifier les soldes des comptes fournisseurs.
 - l) Se faire expliquer éventuellement les retards dans les règlements, procéder à un examen attentif des comptes fournisseurs soldés, demander éventuellement confirmation des soldes en écrivant directement aux fournisseurs.¹

¹ BELAIBOUD Mokhtar, Op. cit, p101.

24. Fournisseurs, factures non parvenues (408)

a) S'assurer que les montants correspondant aux factures à recevoir prévues à la clôture de l'exercice précédent, ont bien été régularisés dans la négative, demander des précisions et décider éventuellement des régularisations nécessaires.

b) S'assurer du bien-fondé des opérations.

c) Vérifier l'approbation devant être portée sur les documents destinés à l'enregistrement comptable sur le journal des opérations diverses.

25. Détentions pour compte autres créditeurs (467)**25.1-Tantièmes à payer associés dividendes à payer (457)**

- Vérifier les montants portés à ce compte avec les résolutions de l'A.G.O portant sur l'affectation des résultats.

- Vérifier les paiements effectués aux administrateurs avec les comptes financiers (banques ou caisse), valeurs mobilières gérées pour compte et opérations liées.

26. Etat impôt sur le revenu global I.R.G (443)

a) Vérifier à l'aide des états de salaires, les montants portés chaque fin de mois au crédit de ce compte.

b) Contrôler les écritures enregistrées en comptabilité.

c) S'assurer du versement mensuel de cet impôt dont l'entreprise n'est qu'un collecteur pour le compte de l'administration fiscale.

d) Vérifier si en fin d'exercice il n'existe que le montant de l'impôt afférent au mois de décembre (à verser avant le 20 Janvier de l'année suivante).

27. Etat et autres collectivités, cotisations sociales retenues (448)

a) Effectuer un rapprochement entre les déclarations trimestrielles et le livre de paie.

b) Vérifier les écritures enregistrées chaque fin de mois avec les états de salaires et les opérations diverses.

c) S'assurer que les prestations d'allocations familiales servies au personnel par l'entreprise, sont débitées au compte, et déduites du règlement trimestriel des cotisations.

d) S'assurer que le solde en fin d'exercice, représente le montant des cotisations du 4^{ème} trimestre, déduction faite des prestations servies au titre des prestations d'allocations familiales.

28. Oppositions sur salaires personnel oppositions (427)

a) Examiner les documents relatifs aux saisies-arrêts qui ont autorisé des retenues sur salaires.

b) Vérifier la régularité des versements effectués en faveur des organismes ou tiers - détenteurs des saisies -arrêts.

29. Etat, taxes sur le chiffre d'affaires 445

- a) Contrôler le chiffre d'affaires réalisé et vérifier avec les comptes de produits et de charges les montants à déclarer sans omettre les déductions des remises, rabais et les créances irrécouvrables.
- b) Vérifier les calculs en s'assurant auparavant des taux à appliquer.
- c) Contrôler les écritures passées chaque mois.
- d) Lors des règlements, s'assurer que les taxes récupérables ont été déduites du montant à payer.
- e) Vérifier si en fin d'exercice le solde correspond aux taxes dues sur les ventes du mois de décembre.

30. Dettes envers le groupe et associés(456)**30.1-Associés opérations sur le capital (456)**

Se reporter à l'étude menée sur le compte 10 « fonds social » .

31. Associés comptes courants (455)

(Dans les sociétés de capitaux, privées ou d'économie mixte).

- a) Procéder à un examen attentif de tous les mouvements de fonds.
- b) Examiner toutes les pièces justificatives.
- c) Demander éventuellement l'accord des associés ou des actionnaires sur leurs soldes.
- d) Vérifier les intérêts faire un rapprochement avec le compte.

32. Associés dividendes à payer (457)**Dans les entreprises privées et publiques.**

- a) Vérifier les procès-verbaux des assemblées des associés ou des assemblées d'actionnaires, ayant décidé l'affectation des résultats.
- b) Contrôler les écritures correspondant à cette affectation de bénéfices.

33. Dettes rattachées des participations (17)**(Comptes 171 à 178)**

-Examiner les écritures comptables et analyser les soldes des comptes.

34. Autres dettes d'exploitation**34.1 « Crédoeurs de services » et autres comptes crédoeurs (467)**

La plupart de ceux-ci sont des prestations de services.¹

- a) Faire un rapprochement de la balance et des comptes individuels, rechercher la cause des soldes débiteurs de ces comptes ,vérifier les reports du journal des achats ou des opérations diverses à ces comptes.
- b) Examiner les comptes de contrepartie.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, Op. cit, p102, p103, p104, p105,p107

c) Contrôler les prix en comparant les tarifs et devis.

d) Justifier tous les soldes des comptes.

34.2-Part des bénéfices dûs au personnel

Dans certaines E.P.E, une part des bénéfices est affectée au personnel.

Vérifier les calculs avec les résolutions de l'AG ordinaire qui a décidé de l'affectation des bénéfices.

Vérifier la constitution de la provision en l'an N avec le T.C.R

34.3- Taxes et Impôts d'exploitation dus (444 et 445)

A partir des déclarations mensuelles G50, contrôler les impôts et taxes suivants : (T.V.A – TAP – impôt sur les bénéfices des sociétés et taxe foncière).

34.4. TVA : (Taxe sur le chiffre d'affaires)

a) Contrôler les chiffres d'affaires déclarés à l'administration fiscale (taxable, exonère).

b) Rapprocher les montants réglés avec les comptes de charges après déduction ou majoration intervenues à la suite des régularisations et déductions physiques ou financières.

c) Effectuer les rapprochements entre les comptes de charges et les comptes de bilan 445.

d) Contrôler d'une part les calculs et d'autre part l'enregistrement comptable.

34.5 TAP (taxe sur l'activité professionnelle)

Contrôler le chiffre d'affaires déclaré (sans réfaction ou avec réfaction)

a) Dans ce dernier cas, s'assurer que les montants, listes clients revendeurs représentent bien les chiffres déclarés à l'administration fiscale.

b) Vérifier les calculs, les imputations et les enregistrements comptables.

c) Effectuer un rapprochement avec les comptes 6410, les comptes 444.

d) Pointer les règlements avec les journaux de trésorerie.

34.6- Impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) 444

a) Effectuer un rapprochement entre les bordereaux avis et les déclarations de résultats annuels.

b) S'assurer que des comptes ont bien été effectués avant le 20/02, le 20/05, le 20/08 et le 20/11 de chaque année.¹

c) S'assurer que le solde relatif à la liquidation de l'E.B.S de l'exercice a été versé au moment du dépôt du bilan fiscal avant le 31 mars de l'année N+1.

¹ BELAIBOUD Mokhtar, op. cit, p107,p108.

34.7- Créancier de frais financiers(512)

- a)Vérifier, d'après les conditions bancaires tous les avis de débit relatifs aux intérêts et agios.
- b)Contrôler les imputations et l'enregistrement comptable.
- c)Pointer les remboursements effectués.
- d)S'assurer dans le cas de prêts accordés par les banques, du virement des montants aux débits des comptes 512.
- e) S'assurer du montant des frais et intérêt bancaires en opérant les calculs d'après les conditions des contrats de crédit.

34.8. Créanciers de frais divers (467) (créanciers divers)

- a)Vérifier tout document se rapportant à ces frais divers.
- b)Vérifier les calculs, les imputations ainsi que l'enregistrement comptable.
- c)S'assurer du virement à ce compte, des avances enregistrées au compte 466.

34.9. Organismes sociaux (431-432- et 438)

Les Comptes à contrôler :

431- caisse de sécurité sociale (C.N.A.S).

432- caisse de retraite complémentaire.

433- caisse CACOBATPH.

434- caisse CANC.

- a)Rapprocher les déclarations trimestrielles avec le livre de paie et le récapitulatif des calculs opères.
- b)Vérifier l'enregistrement comptable.
- c)Pointer les règlements à l'aide des journaux de trésorerie.
- d)Justifier les soldes en fin d'exercice.
- e)Demander confirmation des soldes aux caisses sociales.

34.10. Avances commerciales (411- clients)

.Acomptes et avances reçus des clients enregistrés aux comptes clients.

- a)Examiner les justificatifs relatifs aux avances et acomptes reçus.
- b)Pointer les sommes à l'aide des journaux de trésorerie.
- c)-S'assurer que les avances sont bien reprises au compte client concerné lors du règlement et de la comptabilisation des factures.

34.11. Remises à accorder (compte 468 diverses charges à payer)

- a)S'assurer que les remises dues au titre d'un exercice, ont été réglées dans le courant de l'année suivante.
- c)Vérifier les documents ainsi que les calculs relatifs à ces remises.
- d)Vérifier également l'enregistrement comptable.

34.13. Produits constatés d'avance (487)

- a) -S'assurer que les produits comptabilisés d'avance , à la clôture de l'exercice précédent, ont été repris à la fin de l'exercice en cours.
- b) Justifier ceux des produits qui subsistent au titre d'exercices précédents et éventuellement opérer les régularisations nécessaires.
- C) S'assurer que toutes les sommes portées à ce compte concernent bien celles relatives à des exercices ultérieurs.

34.14. Fournisseurs Effets à payer (403)

- a) Rechercher les croisements d'effets « dits de complaisance » en faisant un rapprochement avec les effets à recouvrer (clients compte 413).
 - b) Vérifier le mode de comptabilisation employé.
- a) Analyser systématiquement tous les contre- passéments surtout en début et en fin d'exercice.

34.14. Concours bancaires courants (519)

- a) Examiner les contrats et pièces relatives à ces avances.
- b) Vérifier l'échéancier et le respect des remboursements.¹

35. Les opérations relatives au capital**35.1- Augmentation de capital avec suppression du droit préférentiel de souscription**

Toute augmentation de capital en numéraire ouvre aux actionnaires, proportionnellement au montant de leurs actions, un droit de préférence à la souscription des actions nouvelles.

Les actionnaires anciens peuvent, s'ils le désirent renoncer à leur droit préférentiel de souscription en vendant leurs droits à des personnes désireuses de souscrire à l'augmentation de capital.

35.2. Fiscalité du droit préférentiel de souscription

Le droit préférentiel de souscription est destiné à compenser la perte de valeur subie par les actions anciennes lors de toute nouvelle augmentation de capital. Il permet ainsi de ne pas désavantager les anciens actionnaires.

Cette finalité peut être illustrée par l'exemple suivant soit un SA au capital de 40 000 € divisé en 800 actions de 50 € et dont les capitaux propres s'élèvent à 90000 € cette société décide d'augmenter son capital de 20000 € par émission 400 actions émises à 60 € (50 € de nominal et 10 € de prime).

La valeur (théorique de l'action avant augmentation de capital correspond aux capitaux propres de la société soit : $90\ 000/800 = 112,50\text{€}$.

Après augmentation du capital, la valeur théorique de l'action sera la suivante :

90 000 (capitaux propres avant)
+ 20 000 (valeur nominal de l'augmentation de capital)
(50 € x 400 actions)

¹ BELAIBOUD Moukhtar , op. cit, p108, p109, p111.

+ 4000 (prime démission) (10 € x 400 actions)
= 114 000/1200 actions
= 95 €

Le droit préférentiel des souscriptions vaudra donc 112,50 – 95 € soit 17,50 €. Le rapport d'échange sera donc de 7 actions nouvelles pour 2 actions anciennes.

35.3- L'augmentation de capital par compensation de créances

35.4- Nature de l'opération : Selon l'article L.225-127 du code de commerce, les actions nouvelles peuvent être libérées par compensation avec des créances liquides et exigibles sur la société.

35.5. Conditions Juridiques : L'opération étant assimilable à une augmentation de capital par rapport en numéraire, le capital ancien devra être intégralement libéré sous prime de nullité de l'opération. Les créances doivent être liquides.

36. La réduction de capital

36.1. Nature de l'opération : L'opération de réduction de capital est une décision qui peut être prise pour plusieurs raisons.

- Réduction de capital par imputation de pertes afin d'assainir financièrement la société en alignant le capital social sur l'actif net réel de la société.¹
- Réduction de capital non motivée par des pertes lorsque par exemple l'activité de la société s'est sensiblement réduite et ne justifie plus un capital aussi important.
- L'assemblée générale qui décide une telle réduction peut autoriser le conseil d'administration ou le directoire.

37. Mission du commissaire aux comptes en matière de réduction de capital

Le commissaire aux comptes analyse l'opération envisagée en examinant notamment si les causes et les conditions de la réduction de capital sont régulières (le commissaire aux comptes vérifiera notamment que la réduction de capital ne ramène pas le montant du capital à un montant inférieur au minimum légal).

38. Le contrôle du bilan

Chaque rubrique du bilan est examinée quant à la description, quant à la présentation, quant à l'évaluation en conformité avec les principes comptables généralement admis, quant à la possibilité de comparer avec l'exercice précédent l'exhaustivité et la fiabilité concernant les annexes.²

¹- Gérard le Jeune JEAN-Pierre Emmerich, Audit et commissariat aux comptes édition Gualino France Paris 2007, p221, p222, p226, p 229

²- THIERRY VAN Loocke, DIRK VAN Vlaenderne, Le contrôle externe guide pratique groupe Larcier s.a. Belgique, Bruxelles, 2014, p 57.

Section 04 : Audit des comptes aspect fiscal

L'audit fiscal est un exercice qui a pour objet la validation de la charge d'impôt, l'auditeur dans sa mission d'audit fait une distinction entre les immobilisations corporelles et les immobilisations incorporelles, identifier des passifs et charges financières, référencier les anomalies et gérer les risques.

1. La gestion des risques d'entreprise

Actuellement encore, l'attention est focalisée sur les problèmes de continuité d'exploitation et les auditeurs légaux doivent prendre en considération avec rigueur ce risque de défaillance de l'entité. En France, la loi a même imposé aux auditeurs légaux la mise en œuvre d'une procédure d'alerte lorsque le risque de défaillance devient probable. Cependant, les défaillances d'entreprises s'accroissent d'une façon importante, sans être prévenues ni arrêtées à temps.

Ces défaillances ont favorisé le besoin d'inclure dans l'annexe aux états financiers un nombre de plus en plus important d'évaluations, appréciations, contingences, prévisions qui reflètent les incertitudes de l'environnement des affaires. La norme ISA 570 « continuité d'exploitation », précise notamment que, en raison de l'accroissement avec le temps du degré d'incertitude lié à la survenance de faits ou d'événements, ceux-ci devront concerner des problèmes significatifs liés à la continuité de l'exploitation pour que l'auditeur soit amené à agir en conséquence. L'auditeur peut à cet effet demander à la direction de déterminer l'effet potentiel de ces faits ou événements sur sa propre évaluation.¹

La comptabilité, système d'information destiné à la gestion de l'entité, doit permettre d'identifier et de communiquer les problèmes potentiels qui, le moment venu, exigeront des réponses stratégiques.

C'est pourquoi l'audit basé sur le cycle des opérations (achats-fournisseurs, ventes, clients, ...). qui privilégie l'évaluation du risque par les cycles et tient essentiellement compte du respect rigoureux des référentiels comptables.

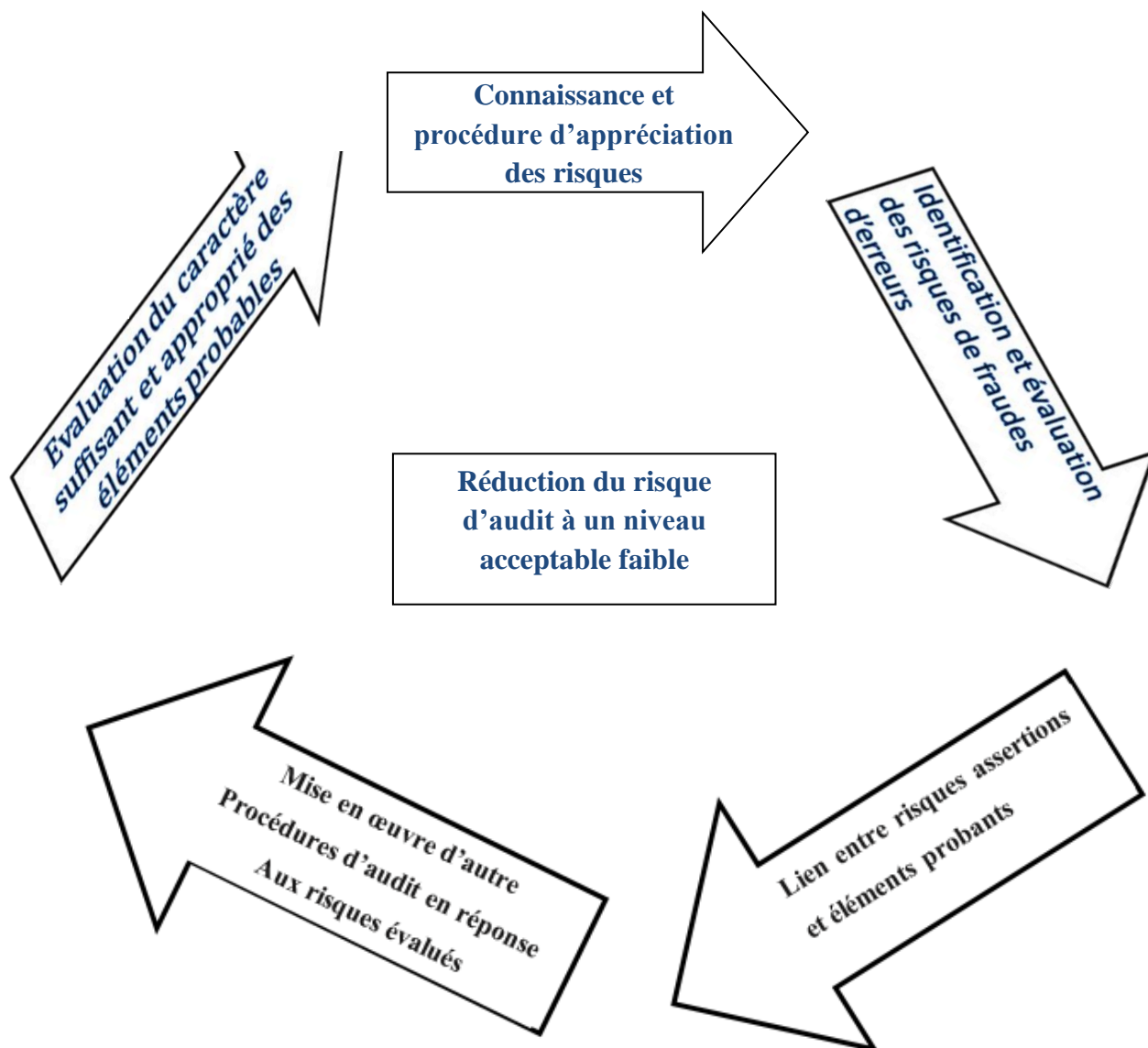
2. Modèle d'approche de l'audit par les risques

2.1. Réforme des normes internationales d'audit de l'IAASB (IFAC)

Audit risque Model (modèle d'approche de l'audit par les risques) dont les normes charnières ont été publiées en Octobre 2003, est issu d'un projet mené conjointement par l'IFAC, l'AICPA (Etats-Unis) et l'auditing standards Broad (Royaume-Uni). Le principe fondamental de ce nouveau modèle oblige l'auditeur à ramener le risque d'audit à un niveau acceptable faible.

¹ HAMZAOUI Mohamed Audit Normes I.S.A 200, 315, 330 et 500 Pearson Education France 2008, p143.

4.2.2 Figure N°03 : Exemple de mise en œuvre du modèle de risque d'audit et de son caractère étératif .



source d'information : HAMZAOUI Mohammed, Audit gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, édition pearson education, France, 2008, p 43

3. Schéma général du modèle d'approche de l'audit par les risques¹

Les nouvelles normes introduisent une modification dans la façon dont l'auditeur exécute son audit et elles ont une incidence sur l'évaluation par l'auditeur du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives et sur les réponses à apporter aux risques identifiés.

¹HAMZAOUI Mouhamed, Audit gestion des risques d'entreprise et contrôle interne édition pearson éducation France, 2008, p 43

4. Evaluation par l'auditeur des risques d'anomalies significatives

La compréhension par l'auditeur de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, a pour objectif d'identifier les risques que cette entité échoue dans la réalisation de ses objectifs, s'ils se concrétisent, ces risques peuvent engendrer des anomalies importantes dans les états financiers.

La norme I.S.A 315 donne à l'auditeur un cadre dans lequel il exercera cette recherche d'identification et d'évaluation des risques.

5. Cadre de référence pour l'évaluation des risques d'anomalies significatives dans les états financiers

Conformément aux normes I.S.A de l'I.F.A.C elle permet d'établir un cadre de références dans lequel l'auditeur élaborera le plan de l'audit.

6. Détermination d'une stratégie d'audit

La détermination d'une stratégie globale de l'audit des comptes et la planification de cet audit conditionnent le bon déroulement des étapes suivantes de la mission. Il pourra ainsi déterminer :

- L'étendue de la mission ;
- Le calendrier de la mission ;
- L'approche de l'audit ;
- L'auditeur pourra ensuite en tenant compte de la stratégie globale, mettre en œuvre un plan de l'audit détaillé.¹

7. Elaboration d'un plan de l'audit

Après avoir établi une stratégie globale d'audit, l'auditeur est en mesure d'élaborer un plan de l'audit détaillé pour aborder les divers éléments mis en lumière dans cette stratégie, en tenant compte de la nécessité d'atteindre les objectifs d'audit par l'utilisation efficiente de ses ressources. La stratégie globale d'audit est élaborée avant le plan détaillé et ces deux activités de planification sont étroitement liées, dans la mesure où les changements apportés à la stratégie globale peuvent entraîner des modifications du plan et vice-versa.

8. Contenu du plan de l'audit

Le plan de l'audit comprend :

- La description de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'évaluation des risques prévues et jugées suffisantes pour pouvoir apprécier les risques d'anomalies significatives, tels qu'ils sont déterminés par la norme ISA 315, « compréhension de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives ».

- La description de la nature, du calendrier et de l'étendue des autres procédures d'audit prévues au niveau des assertions pour chaque catégorie significative

¹HAMZAOUI Mouhamed, Op. cit, p67,p70,p71 .

d'opérations chaque solde de compte significatif et chaque information significative fournie dans les états financiers, tels qu'ils sont déterminés par la norme I SA 330.¹

9. Actifs incorporels

Identification des actifs incorporels, il n'existe pas de définition fiscale des éléments d'actif incorporels. Les règles comptables qui constituent la seule référence en la matière, les définissent comme des actifs non monétaires sans substance physique.

10. Documents à analyser

Les principaux documents à analyser sont :

- La liasse fiscale ;
- La balance générale (ou un bilan et compte de résultat détaillés) ;
- Le détail de certains comptes si nécessaire l'auditeur doit vérifier sur le bilan aux cadres AC à AK si les immobilisations incorporelles font l'objet d'amortissement ou de provisions.

11. Recherche complémentaires

Pour les marques et les brevets il est possible d'effectuer une recherche auprès des institutions.²

11.1 Enjeux fiscaux :

Les éléments d'actif incorporels sont stratégiques pour l'entreprise. Ils sont les garanties de sa valeur intrinsèque, car ils reflètent son potentiel de profitabilité présent et à venir, ils garantissent la pérennité de la clientèle, dont la valeur se traduit par l'existence d'un fonds commercial et qui est fidélisée par les marques, les brevets ou autres droits de propriété industrielle qui garantissent à l'entreprise son avance d'immobilisations incorporelles et sa différence vis-à-vis de la concurrence. Sur le plan de la technique d'audit, l'examen des actifs incorporels peut s'avérer délicat dans la mesure où il n'existe pas un traitement unique chaque catégorie suivant au contraire ses propres règles c'est de plus, un domaine où les règles comptables et fiscales sont étroitement imbriquées .

12. Inscription à l'actif

Selon les normes comptables , un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire, un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futures. Cette définition permet d'expliquer pourquoi tous les droits incorporels détenus par l'entreprise ne figurent pas au bilan . Cette condition interdit d'inscrire à l'actif les fonds commerciaux ou les marques créés par l'entreprise, leur coût de création ne peut être dissocié des coûts liés au développement de l'activité dans son ensemble.

¹ HAMZAOUI Mohamed, op. cit, p70, p72.

² MARIE- Hélène pinard- Fabro, Audit fiscal, édition Francis le Febvre, France, Paris, 2008, p85-p87

13. Amortissement

Pour les immobilisations incorporelles inscrites au bilan, se pose naturellement la question de l'amortissement selon le plan comptable. Les immobilisations amortissables sont celles dans l'utilisation par l'entité est limitée dans le temps. En application de ce principe, la comptabilité autorise l'amortissement de la plupart des immobilisations incorporelles.

En pratique, l'impossibilité d'amortir les immobilisations incorporelles vise principalement les droits au bail, le fonds commercial et les marques.

14. Provisions

Sur le fondement de l'article 38 sexies de l'annexe III au C.G.I, les provisions sont souvent présentées comme offrant une alternative possible à l'amortissement, la provision doit être inscrite dans les comptes.

L'introduction des nouvelles règles comptables a donné l'occasion à l'administration fiscale d'apporter certaines précisions importantes quant à la déductibilité des provisions.

Des immobilisations incorporelles toutefois, une provision ne peut pas se substituer purement et simplement à l'amortissement, car elle ne peut être constatée qu'en cas de constatation d'une dépréciation effective de l'élément considéré.

L'introduction des nouvelles règles comptables a donné l'occasion à l'administration fiscale d'apporter certaines précisions importantes.

15. Démarche de l'auditeur

Dans le cadre d'un audit des actifs incorporels, l'auditeur doit dans la mesure du possible, adopter la démarche suivante.

- Identifier aussi précisément que possible tous les droits incorporels utilisés par l'entreprise.
- Déterminer si les dépenses qui ont concouru à l'obtention de ces droits incorporels.
- Lorsque les droits utilisés constituent des immobilisations.
- Vérifier que les conditions de constatation des amortissements et provisions ont été respectées.

16. Frais d'établissement

Les frais d'établissement ne sont mentionnés dans ce chapitre qu'en égard à leur classement dans la liasse fiscale.

En effet, ces frais constituent par nature des charges qui peuvent, au plan comptable, être portées à l'actif et amorties selon un plan et dans un délai maximum de 5 ans.

17. L'utilisation des T I C

17.1. Logiciels

Les logiciels acquis ou développés pour être vendus doivent être inscrits dans les stocks.¹

17.2. Logiciels créés

Les logiciels créés en interne peuvent être soit des logiciels autonomes soit des logiciels s'intégrant dans un projet de développement plus vaste.

17.3. Logiciels acquis

Un logiciel acquis à usage interne à l'entreprise constitue une immobilisation incorporelle.

Sur le plan comptable, il doit être amorti à compter de sa date d'acquisition sur sa durée réelle d'utilisation.

17.4. Sites internet

17.4.1-Création d'un site « Web »

D'un point de vue comptable, les dépenses engagées lors de la phase de développement et de mise en production d'un site web peuvent au choix de l'entreprise, être déduites immédiatement ou être immobilisées.

17.4.2-Acquisition d'un site « web »

Dès lors que le site a été acquis pour les besoins de l'exploitation de l'entité audité pendant plusieurs exercices, les dépenses d'acquisition doivent être traitées comme un actif incorporel. Toutefois, l'administration assimile fiscalement les dépenses d'acquisition d'un site web à celles exposées pour l'acquisition d'un logiciel. Elles peuvent donc faire l'objet de l'amortissement exceptionnel sur douze mois prévu par l'article 236 II du C.G.I, ou faire l'objet d'une déduction immédiate lorsqu'elles n'excèdent pas 500 €.

18. Les immobilisations incorporelles comme éléments importants dans la démarche de l'audit

18.1. Concessions, brevets et droits similaires

Cette rubrique regroupe essentiellement les dépenses faites pour l'obtention de droits de propriété industrielle bénéficiant d'une protection juridique : marques, brevets, procédés industriels.

18.2. Marques

Marques créées par l'entreprise : elles ne peuvent pas être immobilisées. En effet, les dépenses afférentes à la création de ces marques ne peuvent pas être dissociées des dépenses liées au développement de l'activité dans son ensemble. Elles ne présentent pas les caractéristiques de dépenses immobilisables.

¹ MARIE-Hélène PINARDFabro, op. cit,p90, p91,p97

18.3. Marques acquises

Elles remplissent en général les conditions pour être immobilisées. L'amortissement des marques acquises, admis sur le plan comptable.

18.4. Brevets

18.4.1-Brevets créés

Les brevets créés en interne suivant par l'effet de la règle de l'accessoire, le régime des frais de développement auquel il convient de se reporter lorsque les frais de dépôt sont immobilisés, ils peuvent être amortis à compter de leur engagement.

18.4.2-Brevets acquis

Les brevets acquis constituent des immobilisations incorporelles. Ils peuvent être amortis à compter de leur date d'acquisition sur la durée de leur protection juridique 20 ans pour un brevet, 6 ans pour un certificat d'utilité, ou sur leur durée réelle d'utilisation si elle est plus brève.

19. Autorisations de mise sur les marchés acquis

Elles remplissent les conditions pour être immobilisées. Elles sont amortissables à compter de leur date de mise en service avec leur durée réelle d'utilisation.

20. Procédés industriels Know-how, dessins modèles

Ces actifs, lorsqu'ils réunissent les conditions comptables pour figurer au bilan de l'entreprise peuvent faire l'objet d'un amortissement.

Tant sur le plan comptable que fiscal, à condition toutefois de ne pas constituer un élément essentiel du fonds de commerce. En cas de dépréciation temporaire, la constitution de provisions est en principe possible.

21. Fonds commercial et fonds de commerce.

Le poste fonds commercial qui figure sur la ligne AH de l'état ne doit pas être confondu avec le fonds de commerce.

21.1. Le fonds de commerce

Comprend l'ensemble des éléments corporels et incorporels affectés à l'exploitation de l'entreprise.

21.2. Le fonds commercial

Regroupe les éléments acquis du fonds de comptabilisation séparée au bilan, mais qui concourent au maintien, au développement du potentiel d'activité de l'entreprise.¹

22. Analyse et chiffrage des risques fiscaux

Trois grands types de risques peuvent concerner les éléments d'audit

¹ MARIE-Hélène, PINARD Fabro. Op. cit, p97- p99, p101.

22.1 Frais d'établissement

Si l'administration considérait en cas de contrôle fiscal que ces frais constituent en totalité une charge de l'exercice aux tours du quel ils ont été exposés, l'amortissement annuel pratiqué au titre des exercices ultérieurs serait corrélativement considéré comme non déductible et réintégré au résultat fiscal.

En théorie, il s'agit d'un risque de pur « timing » (risque temporaire limité au seul coût de trésorerie), la perte ainsi réalisée pouvant être reportée en avant pour couvrir les réintégrations des exercices ultérieurs.

23. Non respect des règles d'inscription à l'actif

Immobilisations passées en charges.

Lorsque des coûts ayant le caractère d'immobilisation ont été indûment passés en charges, ils sont susceptibles d'être réintégrés aux résultats fiscaux de l'exercice concerné.

Lorsque l'immobilisation incorporelle n'est pas amortissable, les droits et pénalités calculés sur le montant réintégré correspondent au risque définitif encouru.

Le risque est moindre si l'immobilisation incorporelle est amortissable. En effet, dans l'hypothèse d'un contrôle fiscale, l'inscription de l'actif au bilan permettrait de mettre en place un plan d'amortissement, ce qui aurait pour effet de réduire le coût de la rectification.

24. Immobilisations corporelles

Le régime comptable et fiscal des immobilisations corporelles a été profondément modifié par le règlement C.R.C 2012.10 du 12 Décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs qui a introduit le principe de l'amortissement par composants.

25. Identification des immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles peuvent être identifiées à partir des documents suivants :

- La liasse fiscale de chaque exercice audité ;
- La balance générale des comptes de chaque exercice audité ;
- L'annexe des comptes sociaux.

Qu'elles soient créées ou acquises par l'entreprise, toutes les immobilisations corporelles doivent être intégrées à l'actif du bilan sont donc aisément identifiables.

26. Définition des immobilisations corporelles

En application de l'article 211-1 du P.C.G, une immobilisation corporelle est un actif physique détenu soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de bien ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne.

27. Décomposition

Le principe de la comptabilisation des immobilisations par composants est prévu par l'article 311-2 du PCG. En pratique, la décomposition principalement qui touche les immeubles, les gros équipements industriels ou certains matériels de transport.

28. Valeur d'inscription au bilan

Dans le cadre d'un audit, la valeur d'inscription des actifs au bilan doit être examinée avec soin. En effet, si l'inscription au bilan du prix d'achat d'une immobilisation acquise ne pose pas de difficulté particulière.

29. Immobilisations acquises à titre onéreux

La valeur d'origine des immobilisations acquises à titre onéreux correspond à leur coût d'acquisition, c'est-à-dire aux prix d'achat minoré des remises-rabais commerciales et les comptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien.

30. Prix d'achat

L'auditeur doit s'assurer que la valeur d'inscription à l'actif à bien été minorée et que les annuités d'amortissement constatées au cours des exercices antérieurs à celui de la réduction de prix ont été rectifiées.

31. Coûts de mise en état d'utilisation

L'auditeur doit donc vérifier que les frais en cause n'ont pas été comptabilisés en charges au titre de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés, mais qu'ils ont été incorporés au coût de revient de l'immobilisation.

Les coûts concernés correspondent aux droits de douane, aux taxes non récupérables et à tous les frais directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien.¹

32. Frais d'acquisition des immobilisations

Les droits des mutations honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition d'une immobilisation peuvent être au choix de l'entreprise soit être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation soit être comptabilisé a part.

33. Dépenses postérieures à l'acquisition ou à la production de l'immobilisation

33.1. Dépenses d'entretien et de réparation

L'auditeur doit en premier lieu examiner l'objet des dépenses d'entretien et de réparation engagées par l'entité auditée.

La comptabilisation des autres dépenses d'entretien et de réparation continue en revanche à reposer sur les critères traditionnels de distinctions entre charges et immobilisations.

33.2. Dépenses courantes d'entretien et de réparation

Selon les critères dégagés par jurisprudence et repris par l'administration, les dépenses ayant pour objet d'augmenter la valeur d'un actif immobilisé ou d'en prolonger la durée probable d'utilisation doivent être immobilisée.

¹ MARIE Héléne, PINARD Fabro. op.cit, p109 -p111,p113, p114,p115,p118,p122

En pratique, les dépenses de ravalement des immeubles, les travaux périodiques de peinture, de vitrerie, de plomberie, d'électricité ou de nettoyage ont le plus souvent la nature de charges déductibles.

33.3. Dépenses de remplacement

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé doit être comptabilisée en charges.

Le remplacement d'un composant identifié comme tel dès l'origine entraîne obligatoirement l'entrée d'un nouvel élément d'actif et la sortie de l'actif du composant remplacé.

33.4. Dépenses d'installation et d'aménagement

Les dépenses ayant pour objet la réalisation d'installations générales et techniques (téléphone, eau, électricité, chauffage), ainsi que la réalisation de nouveaux agencements ou l'aménagement des locaux se traduisent généralement par l'entrée d'un ou plusieurs nouveaux éléments d'actifs au bilan et doivent dès lors être immobilisées.

33.5. Dépenses de gros entretien et de grandes révisions

En application de l'article 311-2 du PCG, ces dépenses peuvent soit être identifiées en tant que composants soit donner lieu à la constitution de provisions.

34. Coûts de démantèlement, d'enlèvement, de restauration du site

Sur le plan comptable, les coûts qu'une entité est appelée à supporter pour assurer le démantèlement et l'enlèvement d'une installation et la restauration du site sur lequel elle est située doivent faire l'objet d'une provision.¹

35. Dépenses de mise aux normes

Les dépenses de mises aux normes relèvent des mêmes principes que les dépenses d'entretien et de réparation. Elles doivent donc être immobilisées si elles se traduisent par l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif ou si elles ont pour effet de prolonger de manière notable la durée d'utilisation des biens auxquels elles se rapportent, ces critères doivent être appréciés à la date d'engagement des dépenses.

L'auditeur doit vérifier que les dépenses de mise aux normes qui ont pour effet d'augmenter la valeur de l'actif ou de prolonger la durée de vie des immobilisations auxquelles elles se rapportent ont été immobilisées, de même que les dépenses engagées pour des raisons de sécurité ou d'environnement et répondant aux critères établis par le comité d'urgence.

36. Passif et charges financières

Afin de pouvoir réaliser un examen le plus précis possible de la structure de financement de l'entité auditée, l'auditeur doit analyser un certain nombre de documents qui sont les suivants.

- La liasse fiscale de chaque exercice audité.

¹ MARIE Héléne, PINARD Fabro, op. cit, p123- p125

- La balance générale des comptes de chaque exercice audité.
- La copie des contrats de prêts, signés au cours de la période auditée.
- Le rapport générale et le rapport spécial du commissaire au comptes pour chaque exercice audité ce capital social proprement dit figure au passif du bilan, imprimer n°2051 de la liasse fiscale pour s'assurer que l'information est à jours, il convient de prendre connaissance de tous les procès-verbaux des assemblées générales qui se sont tenues depuis la dernière clôture des comptes. Les capitaux propres comprennent au plan comptable le capital, les primes liées au capital, les écarts de réévaluation, les réserves, le report à nouveau les subventions d'investissement, les provisions réglementées et le résultat de l'exercice.

37. Caractéristiques de la dette

L'objectif final est d'identifier avec le plus de précision possible tous ces contrats de prêts ainsi que leur caractéristique : nature des dettes concernées, qualité du prêteur, montant du capital emprunté, taux d'intérêt et échéance.¹

38. Risques liés à l'insuffisance des capitaux propres

Lorsque les capitaux propres d'une société deviennent inférieurs à la moitié de son capital social, les sanctions encourues, au moins en théorie, sont graves, ainsi que tout intéressé peut demander en justice la dissolution de la société

L'enjeu le plus simple à identifier n'est pas fiscal, mais il s'agit néant moins d'un point important du droit des sociétés qui doit au moins être relevé. Ce point concerne exclusivement les SA, les SARL, les SAS et les sociétés en commandité par actions.

Si la dissolution n'est pas prononcée à la majorité exigée pour la modification des statuts, la société dispose d'un délai expirant à la date de clôture du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation de pertes est intervenue pour.

- Réduire son capital d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves.
- Reconstituer les capitaux propres à concurrence d'une valeur au moins égale à la moitié du capital social.

39. Risques liés à la déduction des intérêts d'emprunts

La question de la déductibilité des intérêts d'emprunts est un sujet stratégique pour les entreprises, mais aussi pour les états qui cherchent à inciter l'investissement sur leurs territoires tout en évitant d'éventuels abus. Consistant par exemple, pour certains groupes à remplacer trop facilement le capital par la dette et substituant ainsi le versement d'intérêts d'emprunts déductibles au paiement des dividendes qui n'influent pas sur la détermination du résultat fiscal.

40. Montant des intérêts déductibles

Si les intérêts perçus de l'ensemble des entreprises liées excèdent les intérêts versées, ces derniers sont déductibles.

¹ MARIE Héléne, Pinard Fabro, Op. cit, p45,p48.

41. Risques liés aux intérêts perçus

41.1. Règle de rattachement

Depuis le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} Janvier 1993, les intérêts perçus sont imposables selon la règle du « courus cette règle, qui a permis l'alignement des règles fiscales sur les règles comptables.

41.2. Rémunération inférieure au taux du marché

La référence en la matière étant les établissements de crédit, il convient de comparer le taux consenti par l'entité audité avec celui qu'un établissement de crédit aurait accordé au même moment et pour un prêt de même montant et de même durée.

41.3. Risques liés au non- respect des formalités

Le formalisme en matière de contrats de prêt et de versement d'intérêts comporte deux obligations déclaratives dont l'échéance est le 15 février de chaque année : déclaration des contrats de prêt et déclaration des paiements de revenus mobiliers.

42. Déclaration des contrats de prêt

Les personnes qui interviennent à un titre quelconque dans la conclusion des contrats de prêt ou dans la rédaction des actes qui les constatent sont tenues de déclarer à l'administration la date, le montant et les conditions du prêt ainsi que les noms et adresses du prêteur et de l'emprunteur.¹

43. Déclaration de l' I.F.U

La déclaration des paiements de revenus mobiliers ou I.F.U est prévue par l'article 242 du CGI .L'obligation de déclaration incombe à toutes les personnes qui assurent le paiement de revenus mobiliers, les produits à déclarer comprennent essentiellement les dividendes et revenus assimilés.

44. Risques liés aux retenues à la source et crédits d'impôts

44.1 Intérêts versés à l'étranger

44.1.1 Droit interne

Les intérêts versés à l'étranger par un débiteur établi au domicilié en France soumis par le droit interne à un prélèvement dont le taux est général de 18%, si l'auditeur identifie des intérêts versés à l'étranger, il doit vérifier que les règles applicables en matière de prélèvement ont été respectées.

44.2- Intérêts reçus de l'étranger

Dans l'hypothèse où l'entité perçoit des produits d'intérêts, ceux-ci sont susceptibles d'avoir été soumis à une retenue à la source dans l'état de résidence du débiteur. Le crédit d'impôt effectivement imputable constituant lui-même un revenu imposable au même titre que le produit y ouvrant droit. Il doit être ajouté à ce revenu.

¹ MARIE Héléne, PINARD Fabro, op. cit, p53, p58, p60.

45. Analyse et chiffrage des risques

45.1. Risque liés aux intérêts d'emprunt

Le montant du risque en base correspond au montant des intérêts potentiellement non déductibles.

45.2 Risques liés au non-respect des obligations déclaratives déclaration I.F.U

Les sanctions encourues en cas de défaut de production de l'I.F.U correspondent à une amende de 50% des sommes non déclarées.

46. Déclaration des contrats de prêt

Les sanctions encourues en cas d'absences de déclaration sont extrêmement rares en pratique et, en tout état de cause, minimales (l'application de l'amende de 150 €).

47. Risques liés aux retenues à la source et crédits d'impôts retenus à la source non acquittés

Lorsqu'une retenue à la source n'a pas été acquittée, le risque porte théoriquement sur cette retenue à la source calculée au taux qu'il ressort du droit interne français.

47.1 Ex : intérêts versés 10 000€

Taux de la retenue à la source conventionnelle 10% Montant de la retenue à la source qui aurait dû être acquitté spontanément 1000 €. Risque maximum en cas de redressement $10\ 000 \times (10/90) = 1111\text{€}$.¹

Conclusion du chapitre 01

L'auditeur procède à l'audit des comptes de l'actif et passif pour contrôler et évaluer le patrimoine de l'entreprise afin de mettre un plan à long terme pour atteindre les objectifs stratégiques comme :

- La création des comptes conformes au système d'exploitation et de l'investissement.
- Etablir un système de production qui répond au besoin de l'entreprise.
- La mise en place des normes et procédures.
- Détermination de la fiabilité de la comptabilité et des autres informations élaborées dans l'entreprise.
- L'appréciation de la valeur des réalisations obtenues dans l'exercice des responsabilités assumées.

L'auditeur exerce son jugement professionnel pour déterminer quel risque a un lien avec ses propres objectifs. L'audit détermine tout ce qui menace les objectifs de l'entité et les contrôles mis en place pour les prévenir, les détecter et les corriger.

La mise en place d'un système d'information fréquemment dans les petites et grandes entités, qu'il soit manuel ou informatique, ce système intègre la plupart des fonctions de traitement de l'information.

L'auditeur doit introduire les nouvelles technologies de l'information et de communication pour superviser les activités, contrôler les programmes dans un environnement international et capitaliser de nouveaux savoirs faire de tous les acteurs intéressés par la gouvernance et l'éthique.

¹ MARIE Héléne, PINARD Fabro, op. cit, p67, p68.

CHAPITRE 2 :

Audit des comptes de résultats pour orienter les objectifs stratégiques avec une bonne gouvernance

Introduction

Après l'achèvement des comptes de bilan de l'actif et du passif, on passe à l'étude de l'audit des comptes de charges qui constitue un élément essentiel pour déterminer le résultat qui sera calculé de la différence entre les comptes de la classe 06 et les comptes de la classe 07, ce résultat influe sur les capitaux propres suivant la nature des résultats. Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice, il ne tient pas compte de la date d'encaissement vu le décaissement il fait apparaître. Par différence, le résultat net de l'exercice bénéfice ou perte, les produits et les charges sont présentés dans le compte de résultat par nature et éventuellement par fonction. En annexe, une ventilation des produits et charges en comptabilité par nature sur la base de la nomenclature de compte est obligatoire. Par ailleurs, pour la gestion de la trésorerie, les échantillonnages, statistiques pourront permettre d'apprécier les délais moyens de paiement et de règlement en date de valeur et de prévoir les soldes, donc l'auditeur suit une démarche préconisée afin d'atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Section 1 : L'audit statistique

Nous utilisons les sondages soit (a) parce que c'est une technique moins coûteuse que d'autre soit (b) les deux avantages.

L'audit, statistique permet l'analyse de l'information statistique pour le prélèvement des échantillons qui représentent la population pour donner une bonne estimation.

1. Méthode de prélèvement d'un échantillon aléatoire

1.1. Qu'est ce qu'un échantillon :

Un échantillon est un sous ensemble d'une population. A un extrême, l'échantillon peut être constitué d'un seul individu de la population, la révision en profondeur (audit des systèmes).

A partir d'une seule donnée mais montant à travers toutes les procédures est un exemple d'utilisation d'échantillon unitaire.

1.2. Prélèvement de l'échantillon

Il y a deux méthodes élémentaires de prélèvement, la première est appelée tirage raisonné, la seconde tirage aléatoire. Pour prélever un échantillon aléatoire dans une population, l'enquêteur doit décider par avance du critère qu'il utilisera pour sélectionner l'échantillon, si par exemple, il essaie de détecter des autorisations non fondées de dépenses, il pourra décider de sélectionner tous les documents concernant les dépenses autorisées par $M^R(X)$.¹

¹ RAFFEGEAU Jean, Audit Méthodes Statistiques, édition Union, France, 1978, p75, p76 .

2. Prise de connaissance de l'entreprise et audit des comptes

La première étape consiste à prendre connaissance de l'entreprise, de son organisation et de son environnement. L'expert chargé ¹ de l'évaluation (si une mission de ce type est demandée à un expert) devra recueillir au minimum les informations suivantes :

- Historique de l'entreprise ;
- Forme juridique ;
- Activités ;
- Listes des usines, bureaux, succursales ;
- Statistiques du secteur ;
- Organigramme générale ;
- Répartition des types de produits ;
- Schéma général du cycle de production ;
- Ventilation du chiffre d'affaires ;
- Affectif du personnel ;
- Politique financière ;

Il s'assurera que les comptes (compte annuels voire comptes consolidés qui lui serviront de base à l'évaluation donne bien une image fidèle du patrimoine de la situation financière des résultats de l'entreprise. Il effectuera, si cela lui semble nécessaire, un audit comptable et financier complémentaire.

3. Les techniques statistiques

a) Le besoin en techniques statistiques a-t-il été identifié pour établir, maîtriser et vérifier la capacité des processus, ou pour construire des indicateurs ?

b) Le besoin en techniques statistiques a-t-il été identifié pour établir, maîtriser et vérifier les caractéristiques des produits fabriqués.

c) Les techniques statistiques sont-elles utilisées dans les domaines suivants ?²

- Les analyses du marché.
- La conception du produit et la définition du juste nécessaire des tolérances.
- La sûreté de fonctionnement et particulièrement les études prévisionnelles de longévité.

Les analyses de données telles que l'évaluation des performances, les analyses des défauts.

Les techniques statistiques sont-elles mises en œuvre dans la société dans les domaines suivants :

- La conception de l'expérimentation par des plans d'expériences statistiques avec étude de la robustesse des produits à leur conditions d'exploitation.
- Les analyses de la variance.
- Les analyses factorielles des correspondances.

¹ ROBERT Obert MARIE Pierre Mairesse, Comptabilité et Audit, édition Dunod, France, Paris, 2010, p96

² SERGE Bellut, S'auditer pour progresser, édition Marketing, France, Paris, 2008, p183.

- Les techniques de régression moins et multi variables.
- L'analyse des risques et l'évaluation de la sécurité.
- Les caps de contrôle.
- La maîtrise statistique des procédés de fabrication.¹

4. Sondage aléatoire avec et sans remise

Le sondage aléatoire peut être opéré avec ou sans remise. Si un auditeur est entrain de vérifier 10 000 factures et qu'il prélève une facture par sondage aléatoire, la probabilité des prélèvements de toute facture est une chance sur 10 000. Si cette facture est vérifiée puis laissée de côté, la probabilité que n'importe quelle facture soit sélectionnée au prochain tirage est d'une chance sur 9 999 et ainsi de suite. Cette méthode de sondage est appelée, sondage aléatoire sans remise .Si l'individu sélectionné est remplacé dans la population, la probabilité de sélection de toute facture sera tout jours de une sur 10 000. Cette deuxième procédure est appelée sondage avec remise.

5. Les avantages du sondage aléatoire

Smurth Waite (1965) a ainsi démontré dans une étude sur les procédures d'audit de son cabinet que les réviseurs avaient tendance à sélectionner un mois de l'année (n) qui est celui qui précède ou qui suit le mois qu'ils avaient sélectionné l'année (n-1).²

6. Commentaire sur la définition et l'analyse d'une population comptable

Une population ou ensemble est toute collection d'individus possédant une caractéristique commune.

Exemple de population comptable :

- Toutes les créances dues à une société à une date donnée ;
- Les différents types de stock d'une société à une date donnée ;
- Toutes les transactions enregistrées pendant une certaine période ;
- La charge des travaux d'entretien réalisés par le département maintenance de la société pendant une certaine période.

Remarquons que les populations comptables sont composées soit d'un nombre d'individus existant à un moment donné (exemple des dettes), soit d'un nombre d'individus apparaissent entre deux dates. Par exemple une série d'opération administrative.

La distinction peut avoir son importance quand on construit un plan de sondage.

Nous avons noté ci-dessus que la facteur commun d'une population est la caractéristique partagée par tous les individus ,cette caractéristique peut être un attribut ou une variable.

¹ SERGE Bellut, op. cit, p183.

² RAFFEGEAU Jean ,op .cit, p76, p77, p87.

7. Attribut et variable

Un attribut est une caractéristique que tout individu de la population possède ou ne possède pas. C'est une donnée qualitative et non pas quantitative. Une créance est échue ou non, un paiement est régulièrement autorisé ou ne l'est pas.

Dans les exemples, chaque individu possède ou non un certain attribut. Les populations correspondantes sont des populations binomiales, elles peuvent être partagées en deux classes constituées des autres individus possèdent l'attribut et une classe $g=1-p$ constituée des autres individus.

La technique statistique qui permet d'estimer la population de la population possédant un certain attribut est appelée sondage pour estimation des attributs.

Une variable est une propriété mesurable attachée à un individu.

Exemple : la valeur d'un élément du stock, le retard d'une créance échue, le coût du service entretien, la valeur d'une erreur administrative.

8. Définir les populations comptables

Pour les objectifs que nous poursuivons, les populations comptables sont faciles à définir. La comptabilité implique généralement beaucoup de soins dans les procédures de classification des différents registres.

Une fois que la population est définie et que le cadre de référence est arrêté, il est conseillé à l'auditeur de calculer certains paramètres de la population.

Nous avons déjà décrit comment estimer les deux paramètres que sont la moyenne et l'écart type, deux autres facteurs dont l'auditeur devra tenir compte sont l'homogénéité et le degré d'asymétrie de la population.

9. Signification de l'homogénéité

Homogène veut dire que n'importe quelle partie de la population est semblable à n'importe quelle autre dans l'état actuel de nos connaissances.

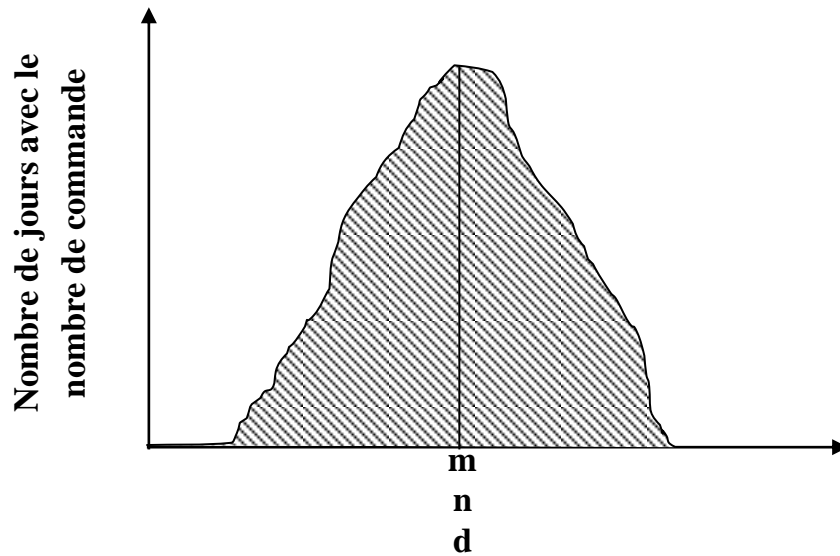
1.1 Signification caractère d'asymétrie

1.2 Le caractère asymétrique mesure la symétrie ou plutôt l'asymétrie de la population par rapport à la moyenne.

La distribution est symétrique par rapport à la valeur moyenne et prend à peu près la forme d'une cloche. Cette distribution en forme de cloche est appelée distribution normal, elle survient quand la population des valeurs est générée par un grand nombre de facteurs indépendants. La taille des étudiants d'un collège ou la longueur des feuilles d'un arbre tendent à former une distribution normale on trouve rarement des populations comptables formant une distribution ,ce faisant, nous stratifions la population une autre solution pour normaliser une distribution et de prendre les logarithmes des différentes observations.¹

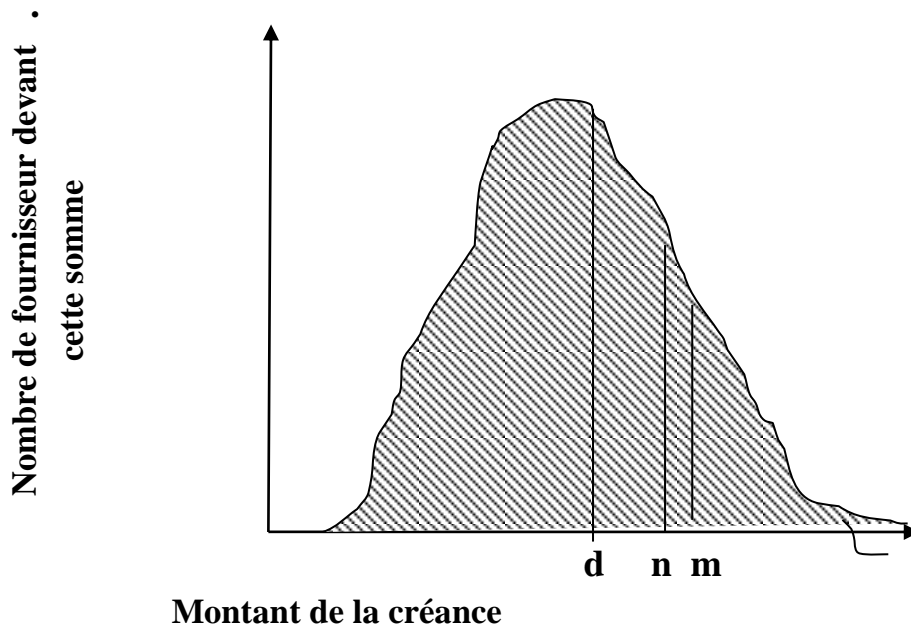
¹ RAFFEGEAU Jean , op. cit, p88, p 92

Figure n° 01 : Trois populations comptables a) une distribution symétrique b) une distribution asymétrique a gauche c) une distribution asymétrique à droite

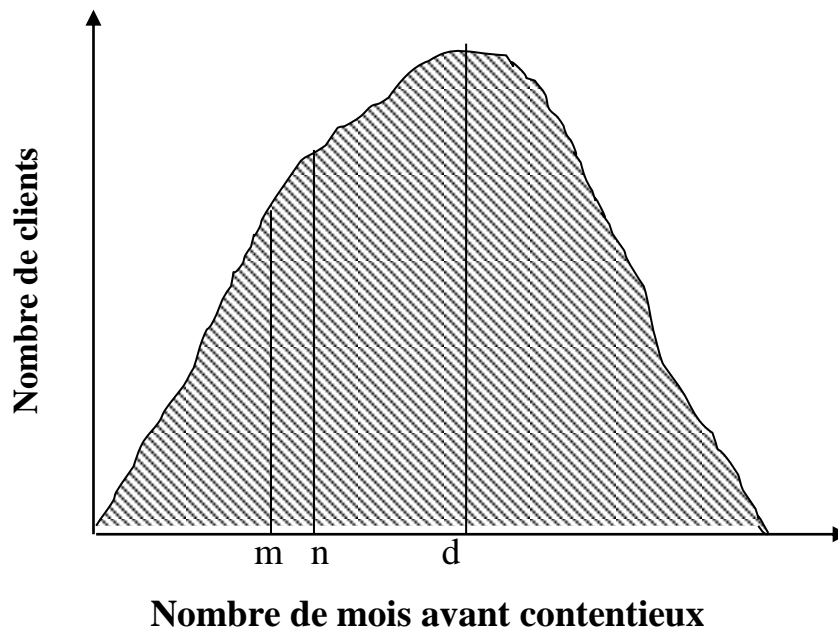


Nombre de commandes honorées par jour

(a)



(b)



(c)

source d'information : RAFFEGEAU Jean Audit methode statistique, édition union, paris, 1978, p92.

9.2. Comment mesurer le caractère d'asymétrie d'une population

Pour mesurer le caractère asymétrique d'une population la formule importante est celle-ci :

$$\text{Asymétrie} = \frac{m - d}{s}$$

0% : **m** = moyenne

D = mode

S = écart type

Dans :

[a]

[b]

Moyenne = 9,92

9,92

Mode = 10

10

Ecart type = 1,63

2,67

$$\text{Mesure de l'asymétrie} = \frac{9,92 - 10}{1,63} = 0,05 \frac{9,92 - 10}{2,67} = -0,03$$

Si nous prenons les données de la tab (7,1) nous arrivons à une mesure très différente de caractère asymétrique.

Moyenne = FRS = 9,50

Mode = FRS = 100

Ecart type = FRS = 360

$$\text{Asymétrie} = \frac{250 - 100}{360} = +0,42$$

+ 0,42 constitue une mesure importante du caractère asymétrie. Remarquons qu'une valeur positive signifie que la population est asymétrique à droite et qu'une valeur négative indique qu'elle est asymétrique à gauche.

10. Stratifier la population des débiteurs et des stocks ou les autres populations monétaires

10.1. Coefficient de variation

Quand le coefficient de variation est inférieur à 0,5, il est probable que des échantillons de tailles habituelles soient suffisants pour contrôler la population mais quand il est supérieur à 0,5 et qu'il est proche de 1 il est probable qu'une certaine forme de stratification soit nécessaire.

Quand le coefficient dépasse 1, la stratification devient essentielle.

Le coefficient de variation de la plupart des populations comptables non-stratifiées dépasse 1

10.2 Exemple

Population	10 000
Précision exigée	± 3%
Valeur moyenne attendre	10FRS
Niveau de confiance	90%

Tableau n°01 : mesure le coefficient de variation

Population	Ecart type	Moyenne	Coefficient de variation
A	5	10	0,5
B	10	10	1,0
C	15	10	1,5

¹ source d'information : RAFFEGEAU Jean ,Audit methode statistique, édition union, paris,1978, p 97.

La limite de précision et la taille de l'échantillon sont donc les suivantes.

Tableau n°02 : mesure la taille de l'échantillon

Population	Limite de précision unitaire	Ecart- type	Taille de l'échantillon
A	0,3/5	0,06	700
B	0,3/10	0,03	2 300
C	0,3/15	0,02	4 000

source d'information : Jean RaffegEAU audit methode statistique edition union paris 1978 p 97

Il est clair que les tailles d'échantillon pour des coefficients supérieurs à 0,5 ne sont pas exploitables et l'auditeur doit donc envisager de stratifier la population sur un critère de valeur.¹

¹ RAFFEGEAU Jean,op. cit, p 97

Section 2 : Audit des produits

Les produits, c'est le prix de vente contractuel, c'est-à-dire initial et les modifications et variations dans les travaux du contrat. Cette section porte sur le contrôle des produits .

1. Techniques comptables d'audit de compte de résultats

L'examen par l'auditeur des comptes de résultats exige l'emploi des techniques suivantes :

- a) Pointage du compte synthétique de résultats avec les comptes individuels ;
- b) Comparaison des marges et des ratios avec les exercices précédents et recherche des explications ;
- c) Analyse des écarts entre les budgets et les réalisations ;
- d) Vérification de la présentation correcte des ajustements concernant les exercices antérieurs et des pertes et profits exceptionnels ;

Dans son travail sur les comptes de résultat l'auditeur s'assurera de la cohérence de leur présentation avec celle du bilan¹ ;

1.1. Définition

Les produits sont définis comme l'accroissement des avantages économiques intervenus au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminution des passifs. Ils ont pour effet d'augmenter les capitaux propres, les produits regroupent à la fois . Les produits des activités ordinaires et les profits et l'activité extraordinaire ;

2. Les contrats de construction

On distingue deux types de contrats de construction :

- Contrat à forfait ;
- contrat en régie .

2.1. Les contrats à forfait : Contrats pour lesquels le prix est fixé à l'origine et révisable éventuellement en fonction des clauses prévues.

2.2 Les contrats en régie :Prévoyant le paiement par le client, du remboursement des coûts engagés plus une rémunération fixe ou variable.

Des produits et des charges sont rattachés aux contrats de construction.

2.3 Les produits

C'est le prix de vente contractuel, c'est-à-dire initial et les modifications et variations dans les travaux du contrat.²

3. Notion produits

Le cadre conceptuel définit la notion de produits en précisant que l'évaluation des produits des activités ordinaires se fait à la juste valeur (faire value) de la contrepartie reçue ou à recevoir .IAS 18 précise sous quelles conditions il convient de constater un produit des activités ordinaires, c'est-à-dire ,un produit provenant de la vente de biens,

¹ LIONEL Colins, GERARD Valin, op. cit, p152

² BOURSALI Rachida, les Normes Comptables du S.C.F,édition Aloufia tacita, Alger, 2010, p128

de la prestation de services ou d'utilisation par des tiers d'actifs de l'entreprise productive d'intérêts, de redevance et de dividende.¹

4. Classement des produits

Les comptes produits sont classés comme suit :

- Les produits des activités ordinaires / activités courantes ou bien opérationnels sont des événements liés à l'activité de l'entreprise ;
- Les produits des activités extraordinaire événement non maîtrisé .

4.1 Exemple

- Catastrophe naturelle (séisme).

Se sont des activités secondaires de l'activité de l'entreprise .

4.2 Exemple

- Titre de participation .
- Titre de placement .

5. Nomenclature des comptes des produits conformes aux « S.C.F »

Classe 7 – comptes de produits

Le compte c/ 71 production vendue dans le P C N devient dans le S C F C /70 ventes de marchandises et de produits fabriqués ventes de prestations de services et produits, annexes. et qui se divise en :

- C/700 Ventes de marchandises ;
- C/701 Ventes de produits finies ;
- C/702 Ventes de produits intermédiaires ;
- C/703 Ventes de produits résiduels ;
- C/704 Ventes de travaux ;
- C/705 Ventes d'études .

Le compte c /72 production stockée dans le P C N devient dans le S C F C /72 production stockée ou déstockée et qui se divise en :

- C/723 Variation de stocks d'encours ;
- C/724 Variation de stocks de produits .

Le compte c/73 production de l'entreprise pour elle - même devient dans le S C F production immobilisée et qui se divise en :

- C/731 Production immobilisée d'actifs incorporels ;
- C/732 Production immobilisée d'actifs corporels .

Le compte C/770 produits financiers qui était dans le P C N un seul compte se décompose dans le nouveau S C F en :

- C / 765 Ecart d'évaluation sur actifs financiers plus values ;
- C/766 Gain de change ;
- C/768 Autres produits financiers .

¹ BENKACI Mohamed, Norme Comptables internationales IAS/IFRS, édition Berti, Alger, 2009, p82

Le compte C/790 subventions reçues devient dans le S C F subventions d'exploitation et se décompose en :

C/741 Subvention d'équilibre ;

C/748 Autres subventions d'exploitation ;

C/754 Quotes-parts de subvention d'investissement virées au résultat de l'exercice .

Le compte C / 796 reprises sur charges de l'exercice antérieur qui devient dans le S C F c/78 Reprises sur pertes de valeurs et provisions il se divise en :

C/781 Reprise d'exploitation sur pertes de valeur et provision actifs non courants ;

C/785 Reprise d'exploitation sur pertes de valeurs et provisions-actifs courants ;

C/786 Reprise financières sur pertes de valeurs et provisions .

Le compte C/ 797 produit de l'exercice antérieur se divise en :

C/753 Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérants ;

C/755 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;

C/758 Autres produits de gestion courante .

C/79 (Disponible). Il contient :¹

C/791 Reprise d'exploitation sur pertes de valeur et provisions-actifs non courants .

5.1. Les jeux des comptes de produits

Le compte 70 Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de services et produits annexes

Les ventes sont enregistrées au crédit des comptes par natures, pour leur prix net de TVA collectée, déduction faite des rabais, remises et ristournes accordés.

72. Production stockée ou déstockée

Le compte 72 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée, les variations des stocks d'approvisionnements et de marchandises sont, pour leur part portées au compte 603 « variation des stocks (approvisionnements et marchandises) ».

Dans le cadre d'un inventaire intermittent, ces comptes de variations des stocks sont débités de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 72 représente la variation globale de la production stockée (solde créditeur) ou déstockée (solde débiteur) entre le début et la fin de la période.

73. Production immobilisée

Ce compte enregistre au crédit le coût de production des éléments d'actif incorporel et des éléments d'actif corporel créés par l'entité et inscrits à l'actif non courant, (les charges ayant été préalablement enregistrées dans les comptes par nature).

¹ BOURSALI Rachida,op.cit, p231, p232

74. Subventions d'exploitation

Ce compte est crédité du montant des subventions d'exploitation et d'équilibre obtenues par l'entité par le débit du compte de tiers ou de trésorerie intéressé.

75. Autres produits opérationnels

Les éléments par nature figurant dans ce compte 75 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

76. Produits financiers

Le compte 76 est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges.

77 Eléments extraordinaires- produits

Le compte 77 « éléments extraordinaires- produits » n'est utilisé que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'événements extraordinaires non liés à l'activité de l'entité. L'existence de ce compte se justifie du fait que la nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément au niveau des états financiers

78 Reprises sur pertes de valeurs et provisions

Les reprises de provisions constatent soit la diminution de la provision ramenée à un montant inférieur soit l'intégration dans les résultats de l'entreprise de la provision existante par suite de la réalisation ou l'annulation de la charge ou de la disparation du risque.¹

5.2 Contrôle des comptes de produits (classe 7)

Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes (70) .

5.2.1. En cours d'exercice

- a) Contrôler les livraisons de marchandises faites :aux clients, aux associés, aux entreprises apparentées et au personnel.
- b) Faire un rapprochement des catégories de ventes avec les déclarations de T.V.A et de T.A.P .
- c) Vérifier les différentes conditions appliquées à ces destinataires.
- d) Contrôler les imputations comptables.

5.2.2. En fin d'exercice

- e) Rechercher les chevauchements éventuels.
 - f) Rapprocher les livraisons faites au cours de l'exercice, aux écritures correspondants enregistrées au cours de l'exercice suivant.
 - g) Rapprocher les factures comptabilisées dans l'exercice en cours et dont les livraisons sont effectuées dans l'exercice suivant.
1. Vérifier les opérations arithmétiques des factures et avoirs et les imputations comptables.

¹ Ministère des finances, le système comptable financier, édition ENAG, Alger, 2009, p145, p146.

- h) Examiner toutes les pièces justificatives ayant servi à l'enregistrement comptable (bons de réception des magasins, bons de livraison, factures et avoirs).
- i) Rapprocher les bons de réception avec les journaux de production pour s'assurer des quantités enregistrées.¹
- j) Vérifier toutes les opérations arithmétiques.
- k) Contrôler la validité des visas des pièces (entrées, sorties, factures et avoirs) et les conditions appliquées.
- l) Vérifier les imputations comptables.

5.2.3 Productions stockées ou déstockées 71

- a) Rapprocher le compte 72 avec les comptes de stocks :

723 Variation de stocks d'encours ;

724 Variation de stocks de produits.

Et s'assurer que les montants crédités au compte 72 en fin d'exercice, correspondent bien aux soldes débiteurs des comptes de stocks ci-dessus énumérés.

-Vérifier la validité des visas apposés sur les documents et les opérations arithmétiques.

-Vérifier les imputations comptables.

5.2.4 Production immobilisée (73)

- a) Vérifier la légitimité des inscriptions portées au crédit de ce compte.
- b) S'assurer que les sommes portées, concernent bien des travaux ou produits destinés à l'entreprise même et que des responsables dûment habilités, ont approuvé ces opérations.
- c) Vérifier les opérations arithmétiques et les imputations comptables.

5.2.4 Eléments extraordinaires (hors exploitation 77)

- a) Examiner les comptes afférents aux éléments cédés et leurs amortissements.
- b) Vérifier les documents sur lesquels sont constatés les règlements et les écritures correspondantes.
- c) Examen des documents fiscaux par lesquels des dégrèvements ou rappels sont accordés.
- d) Examen des documents relatifs aux créances amorties et des incidences sur les exercices en cours et antérieurs concernés.
- e) Vérifier les dotations constituées précédemment et les bases de calcul, et rechercher l'incidence sur les exercices antérieurs au cours desquels les provisions ont été constituées.
- f) Examiner les pièces de banque et vérifier les bases et les calculs opérés.

¹ BELAIBOUD Mokhtar , op. cit, p123,p124.

g) Contrôler la validité des visas portés sur les documents ainsi que les imputations ayant servi à l'enregistrement comptable.

6. Produit

a) IAS 18 produits des activités ordinaires

IAS 11 contrats de construction

IAS 20 comptabilisation à fournir sur l'aide publique.

b) Vente de biens

Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites.

L'entité à transférer à l'acheteur les risques d'avantages importants inhérents à la propriété des biens.

L'entité a cessé d'être impliquée dans la gestion telle qu'elle incombe normalement au propriétaire et dans le contrôle effectif des biens cédés.

Le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable.

Les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.

c) Prestations de services

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit associé à cette transaction doit être comptabilisé en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture.

d) Intérêts redevances et dividendes

- Les intérêts doivent être comptabilisés conformément à la méthode du taux d'intérêts effectif.
- Les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles soient acquises conformément à la substance de l'accord concerné.
- Les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.¹

e) Contrat de construction

Un contrat de construction est un contrat spécifiquement négocié pour la transaction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs.

- Lorsque les résultats d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges.

f) Subventions publiques

Elles doivent être comptabilisées en produits sur base systématique.

7. Impôt sur le résultat

a) Forme applicable : IAS 12 impôts sur le résultat.

¹ ROBERT Ober, MARIE Pierre Mairesse, op. cit, p 215, p 216

b) Définition : Impôt exigible : le montant des impôts sur le bénéfice payable ou récupérable.

- Passif d'impôt diffère : montant d'impôt sur le résultat payable au cours d'exercices futures au titre de différences temporelles imposables.
- Actif d'impôt diffère : montant d'impôt sur le résultat recouvrable au cours d'exercice future.

8. Autres produits et charges

Sont abordées la connaissance des opérations, la revue des procédures et la mise en œuvre des contrôles de substance sur les comptes .

8.1. Connaissance des opérations : L'auditeur doit acquérir une connaissance générale des autres produits et charges. Le premier objectif sera de bien identifier ces opérations .

8.2. Connaissance générale : La prise de connaissance générale complétée et met à jour les informations à caractère permanent collectées, soit loin de la mise en place de la mission de l'exercice, soit lors des contrôles mis en œuvre au cours des exercices précédents .elle porte sur les opérations et les méthodes et principes comptables de l'entité contrôlée .

8.3. Opérations : L'auditeur recense les différentes catégories de produits et charges significatives supportées par l'entreprise et qui n'ont pas déjà été abordées au cours des cycles précédents .

8.4. Procédures analytiques : Les procédures analytiques sont réalisées chaque année et permettent à l'auditeur de prendre connaissance de l'activité et des principales opérations particulières de l'exercice à travers d'une revue indiciaire des comptes et des entretiens avec les représentants de l'entreprise¹ .

9. Questionnaire d'audit produit

Le questionnaire d'audit produit sera ainsi rédigé sur les points suivants :

Tout enregistrement de produits au journal sont –ils accompagnés des pièces justificatives ?

- Vérifier par sondages à partir des documents de fabrication les articles produits ?
- Vérifier par sondages les bases de valorisation des stocks ?
- Les comptes des produits sont- ils examinés périodiquement par un responsable qualifié ?
- La sortie des stocks des produits finis elle accompagne de livraison ?
- Les bons sont- ils rapprochés des commandes client pour le contrôle des quantités ?
- Un contrôle est -il fait pour s'assurer que toutes les factures sont enregistrées et que les numéros des factures font l'objet d'un suivi comptable ?
- Les imputations données sur les factures et avoirs sont –elles vérifiées de façon indépendante. ?

¹ ANTOINE Mercier PHILIPPE Merle Audit et commissariat aux comptes éditions français le Febvre France 2008 p626

10. Les objectifs d'audit des produits

L'examen des comptes des produits a pour objectif .

- D'établir la crédibilité des comptes .
- L'auditeur doit s'assurer les éléments justificatifs des opérations enregistrées en vue de s'assurer des soldes finales des comptes .
- S'assurer de la vraisemblance des montants des produits à ceux de l'exercice précédent y compris la permanence des méthodes de classification et d'enregistrement des opérations.
- Obtenir l'assurance que tous les produits sont enregistrés.
- l'auditeur veille à relever toute incitation de l'existence d'une fraude liée à l'existence des produits réalisés mais qui ne sont pas enregistrer .
- S'assurer que tous les produits enregistrés ont bien été réalisé au titre de la période.
- Examiner c'est-à-dire que les ventes, les produits et les revenus divers ne doivent être comptabiliser qu'à leur rattachement a un exercice doit être respecté .
- Déterminer qu'une distinction appropriée a été maintenue entre les revenus d'exploitation ou exceptionnel, c'est-à-dire, que les produits exceptionnels ou bien les éléments extraordinaires devront se rattacher aussi à la période pendant laquelle ils ont été réalisés et classer séparément des produits d'exploitation .
- S'assurer de l'imputation comptable des produits .

11. Les principaux risques relatifs aux produits

Il convient que l'auditeur examine dans chaque cas les risques pouvant exister.

Sans réserver des risques particulier à l'entreprise, les caractéristiques des produits peuvent amener le praticien à craindre particulièrement au regard de la régularité et de la sincérité des comptes .

- Que les produits enregistrés ne correspondent pas à une séparation réelle (atteinte à la réalité) le compte de résultat faisant alors apparaître des produits qui n'existent pas. Que les produits enregistrés ne soient pas rattachés à leurs exercices d'exécution .
- Que les produits soient minorés ou majorés au bénéfice de l'exercice .

12. Liens entre les objectifs stratégiques et l'audit de produit afin de gérer les risques

L'auditeur obtient une compréhension du contrôle interne pertinent pour l'audit afin d'identifier les types d'anomalies significatives qui ont un impacte sur les objectifs stratégiques, cette compréhension du contrôle interne pertinent pour l'audit passe par la compréhension des composantes du contrôle interne. L'auditeur doit mettre un programme significatif et des procédures pour l'audit des achats, des ventes et des immobilisations et pour atteindre efficacement les objectifs stratégiques de l'entreprise. Il fait un audit stratégique de produits et prévoie tout un changement, subit les ressources financières et maîtrisé la gouvernance.

L'entreprise cherche une position concurrentielle à tout avantages compétitifs, dans un environnement concurrentielle. L'analyse des points forts et des points faibles s'impose à l'entreprise de faire une vitrification des comptes de produit pour atteindre les objectifs stratégiques désignés par le changement des points faibles au point forts et rentabiliser l'entreprise .

Section 3 : Audit des comptes de charges

Cette section porte sur le contrôle des charges au niveau de la classification des comptes qui sont présentés par le compte de la classe 6, les comptes principaux, les comptes divisionnaires et les sous-comptes par quatre chiffres et plus avec la définition des comptes en nature et en fonction, avec la présentation des comptes dans le tableau de comptes de résultat, donc ils ont une incidence sur la diminution du résultat de l'exercice.

1. Les charges

Elles constituent une diminution d'avantages économiques avec une conséquence de diminution des capitaux propres .

1.1 Nomenclature des comptes de charges : classe 6

Le compte c / 60 marchandises consommées dans le P C N ,devient dans le S C F achats consommés et qui se divise en :

C /600 Achats de marchandises vendues ;

C /601 Matières premières ;

C/602 Autres approvisionnements ;

C/603 Variations des stocks ;

C/604 Achats d'études et de prestations de services ;

C/605 Achats de matériels, équipements et travaux ;

C/607 Achats non stockés de matières et fournitures ;

C/608 Frais accessoires d'achats ;

C/609 Rabais, remises ristournes obtenus sur achats .

Le compte c/ 61 matières et fournitures consommées dans le P C N devient dans le S C F services extérieurs et qui se divise en :

C / 611 Sous-traitance générale ;

C / 613 Locations ;

C / 614 Charges locatives et charges de copropriété ;

C / 615 Entretien réparations et maintenance ;

C / 616 Primes d'assurances ;

C / 617 Etudes et recherches ;

C / 619 Rabais remises, ristournes obtenus sur services extérieurs .

Le compte 62 services devient dans le S C F Autres service extérieur et se décompose en :

C/621 Personnel extérieur à l'entreprise ;

C/622 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires ;

C /623 Publicité, publication, relations publiques ;

C/ 624 Transports de biens et transport collectif du personnel ;¹

C/625 Déplacements, missions et réceptions ;

C /626 Frais postaux et de télécommunications ;

¹ BOURSALI Rachida, op.cit . p 228

C/ 627 Services bancaires et assimilés ;

C /628 Cotisations et divers ;

C/ 629 Rabais remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs .

le compte 630 frais de personnel devient dans le S C F charges de personnel et se décompose en :

C / 631 Rémunérations du personnel ;

C/ 634 Rémunérations de l'exploitant individuel ;

C/ 635 Cotisations aux organismes sociaux ;

C/636 Charges sociales de l'exploitant individuel ;

C/ 637 Autres charges sociales ;

C/ 638 Autres charges de personnel .

C /64 Impôts et taxes dans le P C N, devient dans le S C F impôts taxes, et versements assimilés il se divise en :

C / 641 Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ;

C/642 Impôts et taxes non récupérables sur chiffre d'affaires ;

C /645 Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats) .

Le compte c/65 frais financiers dans le P C N ,devient dans le S C F autres charges opérationnelles et qui se divise en :

C /651 Redevances pour concessions brevets, licences logiciels, droits et valeurs similaires ;

C /652 Moins- values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers ;

C /653 Jetons de présence ;

C /654 Pertes sur créances irrécouvrables ;

C /655 Quote- part de résultat sur opérations faites en commun ;

C/656 Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités ;

C/657 Charges exceptionnelles de gestion courante ;

C/658 Autres charges de gestion courante .

le compte c /66 frais divers dans le P C N, devient dans le S C F charges financières et qui se divise en :

C /661 Charges d'intérêts ;

C /664 Pertes sur créances liées a des participations ;

C /665 Ecart d'évaluation sur actifs financiers moins values ;

C /666 Pertes de change ;

C /667 Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers ;

C /668 Autres charges financières ;

Le compte c/67 éléments extraordinaires (charges) .

Le compte c/68 dotations aux amortissements et provisions dans le P C N, devient dans le S . C. F dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur et qui se divise en :

C/681 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs non courants ;

C/682 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, de biens mis en concessions ;

C/685 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, actifs courants ;

C /686 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, éléments financiers ;

Le compte c/69 charges hors exploitation dans le P C N devient dans le S C F impôts sur les résultats assimilés et qui se divise en :

c/692 Impositions différées actif ;

c/693 Impositions différées passif ;

c/695 Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires.

c/ 698 Autres impôts sur les résultats¹¹.

1.2 Fonctionnement des comptes

Classe 6

Les comptes de charge : Les produits et charges sont présentés dans le comptes de résultat par nature et éventuellement par fonction en annexe. Une ventilation des produits et charges en comptabilité par nature, sur la base de la nomenclature de comptes est obligatoire.

1.2.1) 60 Achats consommés

Les comptes 60 (matières premières consommées, autres approvisionnements consommés, marchandises vendues), relatifs à des achats stockés consommés, fonctionnent différemment selon le système d'inventaire mis en place dans l'entité : inventaire intermittent ou inventaire permanent. L'évaluation des stocks consommés est opérée au coût d'acquisition les frais accessoires d'achats (transports, commission, assurances...) venant se rajouter au prix d'achat, net de rabais remises et ristournes obtenus, les achats d'études et autres prestations de service ainsi que les achats d'équipements et de travaux directement incorporés aux ouvrages, travaux ou produits fabriqués par l'entité sont enregistrés dans les comptes 60. Les achats non stockables (eau, énergie...) sont également enregistrés en comptes 60 « achats consommés ». Les éléments enregistrés en achats non stockables (comptes 60) mais non consommés à la clôture de l'exercice. Sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 48.

1.2.2) 61 et 62 Services extérieurs : Les comptes 61 et 62 enregistrent les charges externes autres que les achats en provenance des tiers. Le grand nombre de catégories de charges constituant les charges externes ont conduit à l'utilisation de deux comptes divisionnaires ,61 et 62, sans distinction précise entre ces deux comptes.

¹ BOURSALI Rachida, op. cit. p 229,p230

Les charges de location au titre de contrats de location simples doivent être comptabilisées dans ces comptes.

1.2.3) 63 Charges de personnel

Les charges de personnel comprennent :

- Les rémunérations du personnel, y compris les rémunérations allouées aux dirigeants sociaux et le coût des rémunérations en nature. Les rémunérations en nature sont débitées au comptes 638 « autres charges de personnel » par le crédit, soit du comptes de produits 758 « autres produits de gestion courante » ,soit par le crédit des comptes de charges concernés.
- Les cotisations des caisses sociales et de prévoyance, liées à ces rémunérations.
- Les autres charges sociales, telles que les œuvres sociales (cantines, comités d'entreprise).
- Dans le cadre d'une entreprise individuelle, les charges sociales facultatives et obligatoires de l'exploitant.

1.2.4) 64 Impôts taxes et versements assimilés

Les impôts taxes et versement assimilés sont des charges correspondant :

- D'une part, à des versements obligatoires à l'état et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques.
- D'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions intérêt économique ou social.
- L'impôt sur les bénéfiques n'est pas comptabilisé sous ce poste, il est inscrit au compte 69 « impôts sur les résultats et assimilés ».¹

1.2.5) 65 Autres charges opérationnelles

Les éléments par nature figurant dans le compte 65 sont réputés être constitutifs du résultat des activités ordinaires de l'entité.

Ce compte enregistre :

- Les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (compte 651).
- Les moins-values dégagées lors d'une cession d'un actif immobilisé non financier (compte 652 sortie d'immobilisations corporelles ou incorporelles, titres de participation).
- Les rémunérations des administrateurs relatives à leur fonction (compte 653).
- Les pertes sur créances irrécouvrables (compte 654) .

¹ Ministère des finances, op.cit,p140,p141,p142

1.2.6) 66 Charges financières

Ce compte est subdivisé en fonction des besoins en information afin de faire apparaître la nature ou l'origine des charges :

661 « Charges d'intérêts» .

664 « Pertes sur créances liées à des participations» .

665 «Ecart d'évaluation sur actifs financiers-moins-values».

666 « Pertes de change» .

667 « Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers » .

668 « Autres charges financières ».

Le compte « charges d'intérêts » est débité de l'ensemble des intérêts se rapportant à la période comptable sur emprunts, dettes et opérations de financement¹.

Le compte 664 « pertes sur créances liées à des participations » enregistre les créances irrécouvrables liées à des participations.

1.2.7) 67 Eléments extraordinaires- charges

Le compte 67 « éléments extraordinaires-charges » n'est utilisé que dans des circonstances exceptionnelles pour l'enregistrement d'opérations extraordinaires comme par exemple en cas d'expropriation ou en cas de catastrophe naturelle imprévisible.

1.2.8) 68 Dotations aux amortissements provisions et pertes de valeur

Les comptes 68 sont débités en contrepartie des comptes d'amortissements, de pertes de valeur et de provisions concernés.

1.2.9) 69 Impôt sur les bénéfiques et assimilés

Le compte 69 enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfiques imposables et devant normalement rester à la charge de la société : impôts calculés sur le montant des bénéfiques, impôts forfaitaires, supplément d'impôts liés aux distributions.

Ce compte enregistre également la charge relative à la participation éventuelle (légale ou contractuelle) des salariés aux résultats de l'entité.

1.2. 10 Cas de l'imputation par fonction

Les mêmes principes quant au fonctionnement des comptes s'appliquent dans le cas où les charges et produits de l'entité, font l'objet d'une ventilation par fonction et non exclusivement par nature.

La ventilation par fonction est opérée selon les spécificités propres à chaque entité.

Les regroupements de charge rencontrés les plus fréquemment sont les suivants :

Regroupement par fonction économique ou par activités .

Exemple : Achats, production, distributions, administration .

¹ Ministère des finances, op.cit, p 143

Regroupement par moyen d'exploitation .

Exemple : Magasin, usine, bureau .

Regroupement par produits ou services .

Exemple : Chantiers ou type de chantiers .

Regroupement par centre de responsabilité .

Exemple : Direction générale ,administration, direction commerciale service études, service technique .

Regroupement par zone géographique.

2. Les objectifs d'audit des charges

L'examen des comptes des charges a pour objectif :

- D'établir la crédibilité des comptes : l'auditeur doit s'assurer des éléments justificatifs des opérations enregistrées en vue de s'assurer des soldes finaux des comptes ;
- S'assurer de la vraisemblance des montants des charges à ceux des exercices précédents y compris la permanence des méthodes de classification, et d'enregistrement des opérations ;
- Obtenir l'assurance que toutes les charges sont enregistrées ;
- L'auditeur veille à relever toute incitation de l'existence d'une fraude liée à l'existence des charges réalisées mais qui ne sont pas enregistrées ;
- S'assurer que toutes les charges enregistrées ont bien été réalisées au titre de la période ;
- S'assurer de l'imputation comptable des charges.

3. Les principaux risques relatifs aux charges

Il convient que l'auditeur examine dans chaque cas les risques pouvant exister lié avec les charges que certaines charges réalisées n'aient pas été enregistrées en comptabilité (atteinte à l'exhaustivité des enregistrements) .

Que les charges enregistrées ne soient pas rattachées à leurs exercices d'exécution .

4. Vérifications communes à tous les comptes de la classe 6

a). Comparer d'une part les charges totales de l'exercice avec, d'autre part, celles de plusieurs exercices ou éventuellement avec celles prévues dans les budgets, annuels.

b). Pour toutes les charges imputées directement à la classe 6 (sans transition par la classe 5), rechercher et contrôler soigneusement toutes les pièces justificatives.

c). S'assurer que les éléments amortissables (immobilisations, frais préliminaires) n'ont pas été enregistrés en classe 6(de charges).

d). S'assurer qu'il n'a été inscrit que des charges incombant à l'entreprise.

5. Achats de marchandises vendues (600)

a).S'assurer que toutes les consommations de marchandises ont fait l'objet, quotidiennement, hebdomadairement ou mensuellement d'enregistrements comptables.

b). Vérifier si les prix unitaires sont bien ceux de l'inventaire permanent.

c). Faire un rapprochement avec les comptes 30 stocks marchandises et éventuellement, avec les comptes 31 stocks, matières et fournitures ; 32 autres approvisionnements.

d). S'assurer qu'en fin d'exercice, ce compte est soldé par le débit du compte 80 marge brute.

6. Matières premières et autres matières et fournitures (601à608)

(Même contrôle que pour le compte 600 « achats de marchandises vendues »).

7. Services extérieures et autres services extérieurs (comptes 61(611 à 619) et 62 (621à 629)

Se reporter aux vérifications communes à tous les comptes de la classe 6 .

7.1 Contrôle des charges les plus importantes, locations et charges locatives (611-613)

a)- Examiner tous les contrats de baux de location.

b)- Contrôler les conditions : prix, dates de versement, charges de réparations.

c)- Vérifier les montants des loyers payés et s'assurer qu'ils doivent bien être à la charge de l'entreprise.

d)- Dans le cas de location-vente, s'assurer que les locations versées sont normalement dues.

e)- En cas d'achat en cours d'exercice, s'assurer que la régularisation avec le compte investissement à été faite correctement.

7.2 Entretien et réparations (615)

a)-Vérifier toutes les dépenses d'entretien qu'elles soient assurées par des tiers, ou par des employés de l'entreprise.

b)- S'assurer que ces dépenses sont imputables à l'entreprise .

7.3. Documentation (618)

a)- Vérifier si les documents justificatifs ont été approuvés par les personnes habilités.¹

b)Faire un sondage dans les recueils livres et revues pour s'assurer de leur réception.

c)Faire un rapprochement avec le montant prévu dans le budget d'exploitation .

8. Rémunérations de tiers (621-622) personnel extérieur, honoraires et rémunérations d'intermédiaires

8.1 Contrôles à opérer

a)- Vérifier les décomptes de commission, d'honoraires ainsi que les notes concernant les redevances dues par l'entreprise à des tiers .

b)- Contrôler les notes reçues des études notariales sur les documents justifiant les opérations réalisées.

8.2 Publicité, publication, relations publiques (623)

a). Vérifier les justificatifs représentant les différentes opérations de publicité .

¹ BELAIBOUD Mokhtar , op. cit, p113,p114.

- S'assurer de la régularité des opérations .
- Contrôler les visas portés par les responsables sur les pièces .

b). Dans le cas de cadeaux à la clientèle, effectuer un recoupement avec la liste des bénéficiaires et les montants des objets offerts gratuitement.

9. Charges de personnel (63)

9.1. Rémunérations du personnel (631)

Contrôles à opérer

a) Examiner la convention d'entreprise ou les statuts du personnel approuvés par l'inspection du travail .

b) Examiner les contrats individuels de travail, en s'assurant que tous les avantages portés dans les contrats (primes, indemnités) sont prévus par la convention d'entreprise.¹

c) Vérifier les calculs des salaires.

d) S'assurer que les règles légales du code du travail sont respectées .

e) Vérifier les cartons de pointage et les feuilles d'émargement des agents de l'entreprise.

f) Contrôler les décomptes des paies .

g) Vérifier les calculs arithmétiques des fiches et du livre de paie .

h) Vérifier la comptabilisation de la paie et rapprocher les écritures avec le livre de paie.

i) Rapprocher les comptes de rémunération avec les déclarations annuelles DAS (modèles 301 Bis) .

9.2. Autres charges du personnel(638)

a). Vérifier le montant de la participation aux bénéfices des salariés à partir des résolutions de l'assemblée générale des actionnaires de l'exercice (N) en l'an (N+1) .

Autres charges sociales (637)

a). Examiner les montants du budget alloué aux activités sociales (colonies de vacances, club sportif, bibliothèque, prêts sociaux, loisirs) .

b). Rapprocher les montants versés par les services financiers avec ceux portés en recettes dans le livre journal du service « Oeuvres sociales » .

9.3. Cotisations aux organismes sociaux (635)

Les nombres de caisses est très important et les dénominations sont nombreuses pour les citer toutes.

- Cotisation de sécurité sociale et retraite .
- Cotisation aux mutuelles lorsqu'il en existe .
- Cotisations à des caisses complémentaires .

a) Vérifier les déclarations trimestrielles à l'aide du livre de paie(bases et calculs arithmétiques) .

¹ BELAIBOUD Mokhtar , Op. cit, p110, p 114 -p117

- b) Vérifier l'enregistrement comptable .
- c) En fin d'exercice, pointer des comptes à l'aide des états et déclarations trimestrielles.

10. Impôts, taxes (et versements assimilés)

10.1. Taxes sur l'activité professionnelle (TAP compte 642)

- a) Vérifier les déclarations mensuelles avec le chiffre d'affaires réalisé (classe 7) .
- b) Vérifier si tous les montants déclarés sont considérés comme chiffres d'affaires (à l'exclusion des produits divers et des produits financiers) .
- c) Pointer ce compte avec la contrepartie enregistrée au compte 4441 état impôts TAP due.

10.2. Autres droits, impôts et taxes (64534)

- a) Vérifier les documents de base ayant servi au calcul de ces droits et taxes.
- b) S'assurer que le signataire de la dépense est bien autorisé à le faire et que le délai de paiement est bien respecté .
- c) Vérifier l'imputation comptable.

10.3 Frais financiers (66)

10.3.1 Intérêts des emprunts (661)

- a) Analyser et justifier les montants enregistrés au compte.
- b) Examiner les contrats de prêts financiers et vérifier les conditions appliquées .
- c) Vérifier les opérations arithmétiques¹ .
- d) Vérifier les imputations comptables .

11. Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs (662)

- a) Rapprocher les montants avec les soldes des comptes courants et des comptes bloqués.
- b) Vérifier les intérêts débités et rapprocher ceux-ci avec les conditions financières appliquées à l'entreprise.

S'assurer que le signataire des documents (avis de débit) est habilité à le faire.

12. Intérêts bancaires (6631)

- a) Vérifier les intérêts (date de valeur et le nombre de jours) .
 - b) Examiner les garanties fournies aux banques ainsi que les modifications intervenues.
 - c) Contrôler les calculs d'intérêts et les dates de valeur concernant tous les avis de débit et de crédit.
 - d) S'assurer de la régularité de l'enregistrement comptable du principal, des intérêts échus, des intérêts comptabilisés d'avance et des intérêts courus.
- Vérifier les calculs du tableau de remboursement .

¹ BELAIBOUD Mokhtar , op .cit, p 117- p120

- Vérifier les dates de paiement conformément aux clauses contractuelles.
- Rapprocher le montant des intérêts dégagés dans le tableau avec les comptes 650, 653 et 655.

Contrôler l'imputation comptable .

12.1. Escomptes accordés (6632)

- a) Vérifier les sommes imputées à ce compte .
- b) Vérifier les calculs et l'imputation comptable .

12.2 Autres frais de banque et de recouvrement (6633)

- a) Vérifier la base de calcul de ces frais .
- b) Vérifier les opérations arithmétiques .
- c) Contrôler les signatures et leur validité .
- d) Vérifier les imputations comptables .

13. Autres charges opérationnelles (65)

Assurances

- Examiner les contrats d'assurances .
- Vérifier la conformité des primes avec les contrats .
- Vérifier toutes les opérations arithmétiques .
- Vérifier la validité des signatures apposées sur les justificatifs .
- Vérifier des imputations comptables .

13.1 Jetons de présence (653)

- Vérifier les montants portés au compte avec le tableau de présence des réunions de ces comptes bancaires .
- Un recoupement est nécessairement à faire avec l'approbation par l'AG de nombre de séances tenues par le conseil d'administration.

14. Autres frais divers

- Cotisations et dons .
- Frais de conseils et assemblées .
- Malis sur emballages .
- Dédits sur achats et sur ventes .
- Examiner les documents justificatif .

1. S'assurer de la validité des signatures portées sur ces documents.

- Vérifier les calculs arithmétiques .
- Vérifier les imputations comptables .

14.1 Charges hors exploitation(67)

Comptes extraordinaires

- a) Examiner les documents utilisés et s'assurer de l'opportunité des opérations.¹
- b) Vérifier les bases de calcul de ces charges .

1 BELAIBOUD Mokhtar, op. cit, p120,p121.

- c) S'assurer que les signatures portées sur les documents sont valides .
- d) Vérifier les opérations arithmétiques .
- e) Contrôler les imputations comptables.

15. Le questionnaire d'audit des charges

Tout enregistrement de charges au journal sont – ils accompagnés de pièces justificatives ?

- Les comptes des charges sont ils examinés périodiquement par un responsable qualifié ?
- Les entrées en stocks accompagne – t-il des bons d'entrée ?
- Les bons sont- ils rapprochés avec les factures d'achat ?
- Un contrôle est- il fait pour s'assurer que toutes les factures sont enregistrées et que les numéros des factures font l'objet d'un suivi comptable ?
- En fin de période, la comptabilité utilise – t- elle :
 - a) La liste des bons de commande non facturés ?
 - b) Liste des factures connexes les documents sont – ils régulièrement mis à jour ?

16. La relation entre l'audit des charges et les objectifs stratégiques

L'entreprise adapte une méthodologie de l'audit des charges afin de maîtriser les activités ou les actions relatives à la protection des ressources, à la rotation des stocks et à l'utilisation des capacités et fonds de roulement. La direction de l'entreprise ,laquelle joue un rôle de définition des objectifs avec l'application de procédures permettant la mise en place de contrôles et de processus propres afin de minimiser les risques importants à un niveau acceptable faible .

Section 4 : Audit de l'information comptable

L'audit de l'information comptable analyse les techniques qui traitent la circulation des comptes afin qu'ils soient adaptés aux évolutions de l'information stratégique pour donner une bonne vision de la situation comptable et les positions des comptes de l'entreprise dans le cadre de l'audit interne.

1. Missions particulières d'audit

L'établissement de l'information comptable intermédiaire peut résulter d'une obligation légale ou réglementaire. Il peut aussi résulter d'une démarche volontaire de l'entité contrôlée. L'entité en dehors de ses obligations légales peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières.

2. Contexte d'information

Les informations financières intermédiaires sur lesquelles le commissaire aux comptes est autorisé à émettre un rapport d'audit sont relatives à l'entité ou à une entité contrôlée par celle-ci ou à une entité qui la contrôle ces informations financières sont des comptes des Etats comptables ou des éléments des comptes. Les comptes qui comprennent un bilan, un compte de résultat, une annexe et éventuellement un tableau des flux de trésorerie, sont des comptes d'une seule entité.

- Ces Etats comptables sont établis à partir des informations ¹provenant de la comptabilité ou des comptes de l'entité mais ne constituent pas des comptes. Ils comprennent dans tous les cas des notes explicatives.

3. Système d'information et processus connexes

Le système du contrôle interne d'une entité est susceptible de contenir des éléments manuels et des éléments informatisés dont les caractéristiques sont à prendre en compte par l'auditeur.

3.1 Définition

Le système d'information, manuel ou informatisé qui inclut les processus connexes d'entreprise concernant les états financiers dans leur ensemble et leur communication, constitue l'une des composantes du contrôle interne. L'auditeur prend connaissance de ce système et en comprend les éléments et le fonctionnement afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives probables.

4. Le système d'information pertinent pour les objectifs de l'information financière

Le système d'information pertinent pour les objectifs de l'information financière inclut le système d'enregistrement de ces états.

Le système d'information intègre la plupart des fonctions de traitement de l'information comportant :

- L'identification et l'enregistrement de toutes les opérations valides.
- Les opérations relatives aux ventes et aux achats.
- Les autres opérations à caractère non répétitif ou qui ne constituent pas des opérations exceptionnelles (immobilisations, salaires, charges sociales, etc.)²

¹ ANTOINE Mercier Philippe, op .cit p737, p738.

² HAMZAOUI Mohamed Audit gestion des risques édition Pearson éducation, France, Paris, 2008, p153.

- La description des opérations sur une base convenable, avec un nombre suffisant de détail pour permettre la classification appropriée des opérations pour l'établissement des états financiers au moyen de journaux, grands livres et balances.
- La mesure de la valeur des opérations de manière à enregistrer leur bonne valeur monétaire dans les états financiers.
- La détermination de la date à laquelle les opérations se sont produites pour permettre l'enregistrement des opérations à la période de comptabilisation appropriée.
- La présentation correcte des opérations et informations connexes dans les états financiers.
- La communication s'appuie sur des manuels de politique générale de l'entité sur la comptabilité, sur des manuels d'enregistrements, des états financiers et sur des mémorandums. La communication peut également se faire électroniquement, oralement et par les actions de la direction.

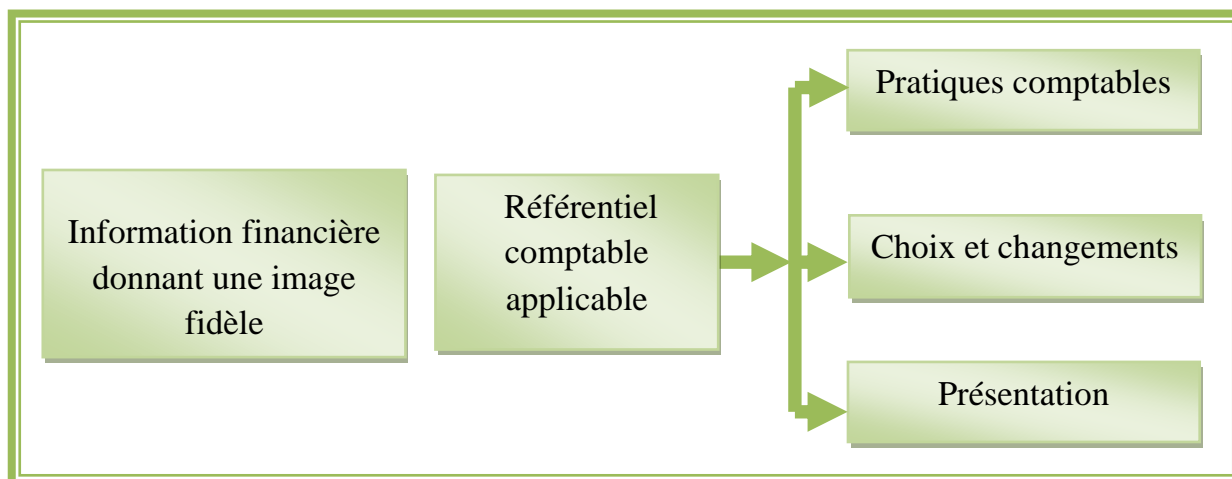
5. Particularités des petites entités

Dans les petites entités avec la participation active du propriétaire- directeur peuvent ne pas recourir à des descriptions détaillées des procédures comptables ni à des enregistrements sophistiqués (statistiques ou analytiques).

6. Information financière fiable

L'auditeur doit obtenir une compréhension de la réglementation relative au référentiel comptable applicable en matière d'information financière, bien qu'il s'agisse souvent de règles prévues par des textes législatifs et réglementaires . L'auditeur leur accorde une attention particulière dans le cadre de l'audit légal, puisque l'information financière est l'objectif principal de l'audit.

Figure n°02 : Exemple de modélisation des objectifs d'une entité commerciale ou industrielle pouvant concerner directement l'auditeur légal .



source d'information : HAMZAOUI Mohammed, Audit gestion des risques, pearson éducation, France, 2008, p 96

7. Utilisation des contrôles concernant les opérations répétitives et non répétitives

Il existe trois catégories d'opérations qui comportent des niveaux de risques inhérents différents et nécessitant une supervision et des contrôles différents de la part de la direction.

7.1 Opérations courantes ou répétitives

Activités financières répétitives comptabilisées dans le cours normal des activités (ventes, achats, encaissements, décaissements, paiements).

7.2 Opérations non courantes

Opérations qui ne sont réalisées que périodiquement (inventaire physique des stocks, calcul de l'amortissement, conversion des devises). Les données de cette catégorie clé ne suivent habituellement pas le cheminement des opérations courantes.

7.3 Opérations d'estimation

Opérations faisant appel au jugement ou à des hypothèses de base de la part de la direction pour l'établissement des soldes de comptes qui ne se prêtent pas à une évolution précise et qui sont sujets à incertitude (provisions pour créances douteuses pour garanties dépréciation d'actifs).

Les catégories clés d'opérations peuvent être notamment les suivantes : réception, production, expédition, ventes, recherche et développement, gestion du système d'information, traitement des comptes de tiers, fournisseurs, clients, gestion de la trésorerie, traitement des immobilisations,

8. Autres produits et charges

8.1. Connaissance des opérations

L'auditeur doit acquérir une connaissance générale des autres produits et charges, le premier objectif sera de bien identifier ces opérations.

8.2. Connaissance générale

La prise de connaissance générale complète met à jour les informations à caractère permanent collectées soit lors de la mise en place de la mission, soit lors des contrôles mis en œuvre au cours des exercices précédents. Elle porte sur les opérations et les méthodes et principes comptables de l'entité contrôlée.

8.3. Evaluation du contrôle interne

Les procédures de contrôle interne concernant les autres produits et charges sont étroitement liées aux procédures des autres cycles. L'auditeur doit faire le lien avec les travaux menés sur ces autres cycles.¹

9. Contrôles directs sur les comptes du cycle « autres produits et charges »

Le programme de travail doit être élaboré en fonction des spécificités des produits et charges concernés, les contrôles de l'auditeur pourront notamment porter sur :

- La régularité des enregistrements ;
- L'existence des soldes ;
- La présentation des comptes et d'information donnée en annexe.

¹ ANTOINE Mercier Philippe, op .cit, p571 p572

9.1 Régularisation des enregistrements

L'auditeur contrôle par sondage la nature et la justification des charges et produits comptabilisés. Il valide le traitement comptable retenu.

9.2 Séparation des exercices

L'auditeur examine par sondage les opérations post clôture pour s'assurer qu'elles ne se rapportent pas à l'exercice audité.

9.3 Présentation

L'auditeur examine la pertinence des classements comptables retenus (notamment distinction entre le résultat courant et le résultat exceptionnel).

10. Objectifs essentiels du diagnostic financier

Faiblesses de l'entreprise au plan financier à partir des différentes approches utilisées en analyse financière .Il a pour objectif de répondre à quatre interrogations essentielles :¹

- L'appréciation de la solvabilité (notamment pour les créanciers) .
- La mesure des performances de l'entreprise (notamment pour les investisseurs) .
- La croissance par l'analyse des perspectives de développement .
- Les risques (et notamment les risques de défaillance).

11. L'analyse du compte de résultat

L'analyse des comptes de résultat peut s'effectuer en déterminant un certain nombre de solde intermédiaire de gestion et en déterminant la capacité d'autofinancement de l'entreprise.

12. La détermination des soldes intermédiaires de gestion

Le résultat d'exploitation diffère entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation.

- Le résultat financier, diffère entre les produits financiers et les charges financières.
- Le résultat courant avant impôts, égal à la somme algébrique du résultat d'exploitation et résultat financier.
- Le résultat exceptionnel diffère entre les produits exceptionnels et les charges exceptionnelles.

Un tableau des soldes intermédiaires de gestion plus détaillé comprenant les soldes suivants.

Marge commerciale.

Production de l'exercice .

Valeur ajoutée .

- Excédent brut (ou insuffisance brut) d'exploitation .
- Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte) .
- Résultat courant avant impôt (bénéfice ou perte) .
- Résultat exceptionnel (bénéfice ou perte) .
- Résultat net (bénéfice ou perte).¹

¹ ROBERT Obert MARIE Pierre Mairesse,op. cit, p4

13. Règles et méthodes des comptables

En conséquence, on devra mentionner ici les changements de méthode d'évaluation survenus au cours de l'exercice, leur justification et leur influence sur le compte de résultat.

14. Le compte de résultat**14.1 Particularités du compte de résultat**

A cette technique, l'ensemble des travaux et charges de l'opération marchande de bien est comptabilisé régulièrement en comptes de gestion au cours de l'exercice.

14.2 Présentation et commentaire**15. Le compte de résultat**

Dans le désir de clarté de nos commentaires, ne seront évoquées que les rubriques concernées par la comptabilisation d'une opération, les frais et charges d'exploitation générale de l'entreprise devant être mentionnés sur les lignes des tableaux concernés .

Tableau N° 03 : Produits d'exploitations

Ne pas reporter le montant des centimes	Exercice N. clos le.....				Exercice Précédent(n-1) Close le.... 4
	France 1	Exportation 2	Total 3		
	(FA)	FB		FC	
	(FD)	FE		FF	
	(FG)	FH		FE	
	(Fg)	FK		FL	
				FM	
				FN	
				FO	
Chiffre d'affaires net					
Production stockée				FP	
Production immobilisée				FQ	
Subvention d'exploitation				FR	
Reprise sur amortissements et provisions, transfert des charges					
Autres produits					
Total des produits d'exploitation (2)		(I)			

source d'information : GAILLARD Stephane , HUBERT M Tubiana, op. cit, p174

¹ ROBERT Obert MARIE Pierre Mairesse, op. cit, p4, p9, p10

15.1. Exemple

a) 701 ventes d'immeubles

Ces produits sont inscrit :

- Ligne FG et FF , production vendue biens « France » ;
- Ou ligne FE et FF , production vendue biens d'exploitations.

b) 7061 Loyers stocks immobiliers

Les produits de la location des stocks immobiliers sont à mentionner :

- Ligne FG et FI : production vendue services « France » ;
- Ou ligne FH et FI production vendue services « Exportation » ;
- Ligne FM : production stockée ou (déstockée).

Tableau N° 04 : Charges d'exploitations

Achat de marchandise(y compris droit de douane)		FS		
Variation de stock (marchandises)		FT		
Achat de matière première et autres approvisionnements		FU		
Variation de stock (matière première et approvisionnement)		FV		
Autres achats et charges externes		FW		
Impôts taxes et versements assimilés		FX		
Salaires et traitements		FY		
Charges sociales		FZ		
Dotations d'exploitations	Sur immobilisation	-Dotations aux amortissements -Dotations aux provisions	GA	
			GB	
	Sur actif circulant dotations aux provisions		GC	
	Pour risques et charges dotations aux provisions		GD	
	Autres charges		GE	
	Total des charges d'exploitations (4) (II)		GF	

source d'information : GAILLARD Stephane , HUBERT M Tubiana, op. cit, p175

Le plan comptable que nous proposons conduit à constater l'ensemble des éléments du coût de revient d'une opération marchande de bien sous-comptes, du compte achat, soit :

601 : Charges foncières ;

604 : honoraires des frais techniques ,605 travaux ;

608 : Charges financières.

Tableau N°05 : Opération en commun

1- Résultat d'exploitation (I-II)		GG		
Opérations en commun	Bénéfice attribué ou perte transférée (III)	GH		
	Perte supportée ou bénéfice transféré (IV)	GI		

source d'information : GAILLARD Stephane. HUBERT M Tubiana, op.cit, p176

Les lignes GH et GI serviront à la constatation des opérations en participation hors indivision que nous avons évoquées.

Tableau N° 06 : Produits et charges financières

Produits financiers	Produits financiers de participations (5)	GJ		
	Produits des autres valeurs mobilières et créances de l'actifs immobilisés (5)	GK		
	Autres intérêts et produits assimilés (5)	GL		
	Reprise sur provision et transferts de charges	GM		
	Différences positives de charge	GN		
	Produits nets sur cession de valeurs Mobilières de placement	GO		
Charges financières	Total des produits financiers (V)	GP		
	Dotations financières aux amortissements et provisions	GQ		
	Intérêts et charges assimilées (6)	GR		
	Références négatives de change	GS		
	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	GT		
	Total des charges financières (VI)	GU		

source d'information : GAILLARD Stephane , HUBERT M Tubiana, op.cit, p176

Nous avons souligné les difficultés soulevées par l'analyse et par la suite, la comptabilisation des charges financières. Ces charges financières seront portées ligne GR : intérêts et charges assimilées .

Tableau N°07 : Produits et charges exceptionnelles

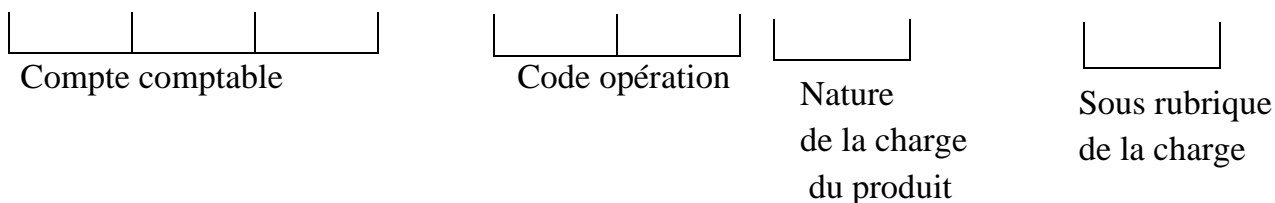
(Ne pas reporter le montant des centimes)		Exercice N close le		Exercice N-1 close le	
		1		2	
Produits exceptionnels	Produits exceptionnels sur opérations de gestion	HA			
	Produits exceptionnels sur opérations en capital	HB			
	Reprise sur provisions et transferts de charges	HC			
	Total des produits exceptionnels (7)(VIII)	HD			
Charges exceptionnelles	Charges exceptionnelles sur opérations de gestion	HE			
	Charges exceptionnelles sur opérations en capital	HF			
	Dotation exceptionnelles aux amortissements et provisions	HG			
	Total des charges exceptionnelles 7 (VIII)	HH			

Source d'information : GAILLARD Stephane , HUBERTM Tubiana,op. cit, p177

Le service de ces lignes HA à HH sera renseigné des produits et charges de cette nature en fonction des règles comptables généralement définies. La comptabilisation des opérations marchandes de bien ne suggérant pas à priori leur utilisation.¹

16. Procédures comptables tenues au révision des comptes de produit :

L'analyse des coûts et produits par opérations. Cette notion engagera donc à la création de sous comptes destinés dont.



¹ GAICCARD Stéphane . HUBERT M Tubiana, op. cit,p177 p 101 produit

16.1. Exemple**Tableau N°08 : Acquisition de l'exercice :**

N° Opération	Date	Immeuble	Produits	Eviction
01	25.02	900 000	17 000	50 000
02	30.06	1 100 000	21 000	110 000

Source d'information : GAILLARD Stephane , HUBERT M . Tubiana, op.cit, p175

17. Présentation des comptes**70- Ventes de produits**

701- Ventes d'immeubles :

7011- Ventes opérations « 257-6° » ;

70111- Ventes d'immeubles ;

70112- Ventes règlements de copropriété ;

7012- Ventes opérations « 257-7° » ;

70121- Ventes d'immeubles ;

70122- Ventes règlements de copropriété .

Les opérations en stocks ou leur déstockage à la date de clôture de l'exercice seront quant à elles traitées par les comptes suivants :

71- Production stockée (ou déstockage) ;

713- Variation des stocks (en cours de production produits finis) ;

7133- Variation des stocks : travaux en cours ;

71331- Opérations « 257-9° » ;

71332- Opérations « 257-7° » .

7135- Variation des stocks : immeubles achevés.

71351- Opérations « 257-6° ».

713352- Opérations « 257-7° » .

706- Prestation de services.

7061- Loyers stocks immobiliers .

70611- Opérations « 257-6° » .

70612- Opérations « 257-7° »¹ .

Il est à noter ici qu'une subdivision complémentaire pourra être utilisée, le cas échéant pour comptabiliser les locations assujetties à la TVA (V.supra, n°111),

¹ GAICCARD Stephane . HUBERT M Tubiana, op .cit, p123, p124

elles même subdivisées, selon la nature de l'opération « art 257-6° » ou « art 257.7° » une présentation des comptes spécifique, en continu, figure en annexe n°8.

18. Les recettes publiques locales

Les ressources perçues par les départements, et les communes sont également classées en ressources ordinaires (inscrites à la section ordinaire) et en ressources extraordinaires).

18.1 La fiscalité directe

Aucun principe rationnel de répartition entre les impôts réservés aux collectivités locales et ceux attribués à l'état n'a été posé dans notre pays . l'Etat n'a jamais accepté de respecter une règle de partage des impôts locaux, la contribution foncière des propriétés bâties frappe « les constructions axées au sol à perpétuelle.

18.2 La fiscalité indirecte locale

Introduit par la loi du 6 novembre 1941, puis rendue obligatoire par le décret loi du 9 décembre 1948, la taxe locale constitué la principale ressource indirecte des budgets locaux jusqu'en 1967. Il s'agissait d'une taxe qui frappait dans le cadre communal d'une part, les ventes au détail réalisées par les commerçants au taux de 2.75% (décret du 30 Avril 1955) d'autre part. Les prestations de services fournies par les artisans hôteliers, restaurateurs aux taux de 8.50%.¹

18.3 Les subventions de l'Etat

En dépit de la décentralisation, des liens étroits existent inévitablement entre les collectivités locales et l'Etat sur le plan financier. Ils prennent la forme de subvention, c'est-à-dire, d'une participation du budget de l'Etat à certaines dépenses des départements et des communes.

18.4 Le recours à l'emprunt public

Traditionnellement, l'emprunt est un procédé de financement des investissements .Comme les subventions versées par l'Etat ne couvrent pas l'intégralité de la dépense d'équipement, les collectivités procèdent à la couverture de l'excédent de la dépense soit par autofinancement (excédent des ressources ordinaires), soit de façon plus courante par des ressources d'emprunt. Les collectivités locales peuvent aussi emprunter directement par voie de souscription publique. Pour les communes, les émissions d'emprunt doivent être soumises à une autorisation du ministre de l'économie et des finances.

18.5 Produits domaniaux et produits d'exploitation

Pour rétablir une certaine égalité entre les collectivités et les autres, la loi a prévu qu'il serait tenu compte de ces revenus patrimoniaux dans le calcul des attributions de garantie versées au titre du versement représentatif de la taxe locale sur les salaires . Les collectivité locales n'apportent pas toujours le soin nécessaire à la gestion de leur patrimoine, la cour des comptes attire

¹ LA LUMIERE Pierre les finances publiques édition librairie Armand colin France Paris 1970, p109, p115.

périodiquement l'attention dans ses rapports publics sur les négligences constatées dans cette gestion.¹

19. Procédure de traitement et de suivi des anomalies et actions de progrès

19.1 Définition et sigles

Anomalie : tout écart par rapport à une situation attendue .

19.2. Remarque

Les faits ou événements principaux qui caractérisent une anomalie dans le sens ci-dessus et pour l'application de la présente procédure sont les suivants :

Incidents techniques .

Dysfonctionnements .

Erreurs .

Réclamations clients .

Nécessité de déroger à des exigences ou a des dispositions applicables.

20. Quelques exemples d'anomalies

Absence totale de disposition pour traiter une activité, erreur d'interprétation, difficulté d'application ou non application d'une consigne ,d'une exigence, d'une disposition applicable, d'une procédure.

Résultat erroné d'une tâche non ou incomplètement achevée.

Usage inapproprié d'un produit ou d'un document .

Dégradation des caractéristiques techniques , d'un produit ou d'un service.

- Mise en œuvre inadéquate d'un processus .
- Situation jugée dangereuse ou indésirable.

21. Correction

Définition ISO 9000 : 2000 : Action visent à éliminer une non-conformité détectée.

Une correction (action curative dite aussi palliative) peut être menée conjointement avec une action corrective.

21.1 Action corrective (AC)

Définition ISO 9000 : 2000 action visant à éliminer la cause d'une non-conformité ou d'une autre situation indésirable détectée.

C'est en pratique une tâche ou un ensemble détecté.

C'est en pratique une tâche ou un ensemble de tâche visant à identifier et à étudier les faits caractérisant une anomalie avérée et les circonstances dans les quelles elle est survenue.

¹ LA LUMIERE Pierre , op. cit, p120, p117, p118,p122

A en trouver les causes.

A déterminer, puis à mettre en place les solutions ou dispositions appropriées pour éliminer les causes et ainsi éviter la réapparition de la même anomalie.

21.2 Action préventive (AP)

Définition ISO 9000 et 30604

Action visant à éliminer la cause d'une non-conformité potentielle ou d'une autre situation potentielle indésirable.

C'est en pratique une tâche ou un ensemble de tâches visant :

A prendre connaissance de l'ensemble des anomalies avérées et des circonstances où elles sont survenues et du résultat des actions correctives déjà menées.

21.3 Action d'amélioration (AA)

Tâche ou ensemble de tâches dont la raison d'être n'a pas obligatoirement de lien direct avec une anomalie avérée ou potentielle ni avec ses causes.¹

21.4 Non-conformité (N.C)

Définition ISO 9000.2000 non satisfaction d'une exigence

Remarque

Une exigence peut être :

- D'origine contractuelle, légale ou réglementaire ;
- Relative à un produit, un service, un processus ou un projet ;
- Contenue dans les normes, les décisions, les dispositions et autres documents applicables du S.M.Q ;
- Incluse dans les enregistrements générés en application des dispositions du système de management ;

Les non-conformités sont généralement déclarées « majeure » ou « mineure » selon des critères définis dans les modalités d'application.

22. Fiche de traitement et de suivi (F.T.S)

Document d'enregistrement du résultat des différentes étapes, du traitement et du suivi des anomalies et des actions de progrès.¹

22.1. Grilles d'analyse du contrôle interne

Les grilles d'analyses de contrôle interne ou grilles d'analyses faisant ressortir les fonctions assumées par les postes de travail sont des tableaux à double entrée effectuant l'inventaire des différentes opérations réalisées.²

¹ SERGE Bellut, op. cit,p224, p225.

² ROBERT Obert MARIE – Pierre Mairesse, op .cit,p 553

Tableau N°09 : Exemple de grille d'analyse des achats

OPERATIONS	SERVICES					
	Courrier	Achats		Comptabilité		Trésorerie
		M. Jonas	Mme Joseph	Mme Duval	M Bernard	M. Dufour
Arrivée des factures	X					
Apposition cachet contrôle		X				
Comparaison facture / bon de commande			X			
Vérifications calculs et additions				X		
Indication du bon à payer					X	
Regroupement factures				X		
Comptabilisation factures				X		
Préparation avis de paiement				X		
Préparation chèques fournisseurs						X
Etablissement de l'état de présence et du brouillard de banque						X
Comptabilisation état des règlements				X		
Classement état des règlements					X	

Source d'information : ROPERT Obeet, MARIE, Pierre Mairesse, comptabilité et Audit édition Dunod Paris, 2010, p 553

23. L'audit bancaire

La mission d'audit légal est définie par les textes légaux qui précisent les conditions de la désignation des commissaires aux comptes, la mission doit être exercée dans le strict respect des règles déontologiques et légales en matière d'indépendance et d'incompatibilité.

23.1 La démarche d'audit

Le chef de la mission d'audit doit déterminer quelles vont être les techniques et outils à utiliser durant la mission. Les principales techniques d'audit sont les revues analytiques, les observations physiques, les confirmations directes, les sondages et l'informatique.

Les revues analytiques peuvent être utilisées au début, il s'agit de comparer les données des états financiers de l'année en cours par rapport à l'année précédente afin de faire ressortir les écarts significatifs, ainsi que les tendances sur la période.

L'observation physique permet d'examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par une personne. Cette méthode est adaptée dans le contrôle d'un stock significatif sous forme d'un inventaire physique. Elle permet d'examiner la réalité d'inactif tel que le montant des espèces présent dans la caisse. La confirmation directe est une procédure qui consiste à demander à des tiers qui entretiennent des relations commerciales, financières

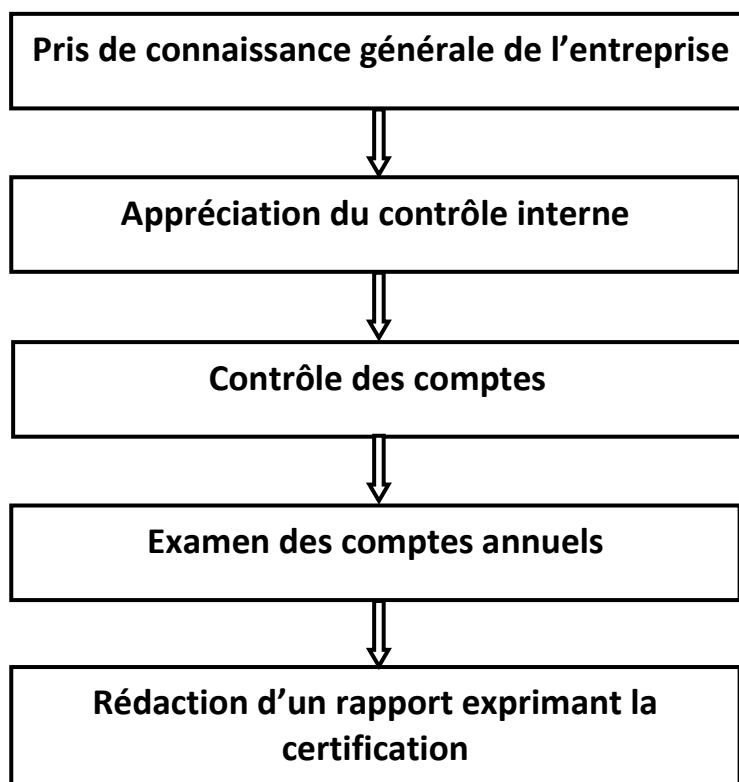
ou juridiques avec l'entreprise des informations sur le solde de leurs comptes ou sur des opérations effectuées avec elle.

- L'auditeur utilisera la technique des sondages dans la sélection des tiers faisant l'objet d'une procédure de confirmation ou de sécularisation, puis dans la sélection des références à contrôler lors d'un inventaire physique.¹

- L'informatique est une technique de plus en plus utilisée en audit. Les principales fonctions des tableaux permettent l'extraction et le traitement des fichiers de l'entreprise auditée, d'autre part, l'utilisation de logiciels d'aide à l'audit permet à l'auditeur de constituer un dossier de travail électronique.

Dans cette encyclopédie la C.N.C.C (compagnie Nationale des commissaires aux comptes préconisait de journaliser la démarche de l'auditeur selon le schéma suivant.

Figure N° 03 : La démarche de l'auditeur



source d'information : DOV Ogien, op. cit, p339

L'analyse du système de contrôle interne permet à l'auditeur d'apprécier les points forts et les points faibles et de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier de ses travaux. Des tests de conformité permettent de valider les procédures applicables dans la banque.

L'auditeur matérialise ses travaux avec la rédaction d'un rapport.

¹ DOV Ogien, Comptabilité et Audit Bancaires, édition Dunod France, Paris 2006, p 327,p337- p339

Le rapport exprime la certification que les comptes annuels sont réguliers (conformes aux règles et principes comptables), s'incères et donnent une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice.¹

24. Classe 6 et 7 : les comptes de résultat

Les règlements du C.R.C N° 2000-03 et n° 2000 – 04 du 4 juillet 2000 relatifs aux documents de synthèse individuels et consolidés des entreprises relevant du CRBF ont défini un nouveau modèle de compte de résultat publiable intégrant des soldes intermédiaires de gestion harmonisés. Le compte de résultat se présente en liste avec 25 postes.

Tableau n°10 :Tableau de Comptes de résultats (Règlement n° 2005- 04 du CRC)

Postes	Libellé	N	N-1
1	+ Intérêts et produits assimilés		
2	-Intérêts et charges assimilés		
3	+ Produits sur opérations de crédit bail et assimilé		
4	-Charges sur opérations de crédit bail et assimilé		
5	+ Produit sur opérations de location simple (2)		
6	+Charges sur opérations de location simple (2)		
7	+ Revenus des titres à revenu variable		
8	+ Commissions (produits)		
9	-Commissions (charges)		
10	+/-Gains ou pertes sur opérations de négociation des portefeuilles		
11	+/-Gains en portes sur opérations des portefeuilles de placement et assimilées		
12	+ Autres produits d'exploitation bancaire		
13	-Autres charges d'exploitation bancaire		
14	Produit net bancaire		
15	-charges générales d'exploitation		
16	-dotations aux amortissements et aux dépréciations de l'immobilisation incorporelles et corporelles		
17	Résultat brut d'exploitation		
18	Coût du risque		
19	Résultat d'exploitation		
20	+/- Gains ou pertes sur actifs immobilisés		
21	Résultat courant avant impôt		
22	+/- Résultat exceptionnel		
23	- Impôt sur les bénéfices		
24	+/- Dotations / reprises de FRBG et provisions règlementées		
25	Résultat net		

source d'information : Dov Ogien, p286

¹ DOV Ogien, op.cit, p339.

25. Le questionnaire d'audit sur le contrôle interne

Un questionnaire sur les procédures mises en œuvres par l'établissement va donner lieu à des commentaires qui ne manqueront pas d'influencer la mission d'audit.

Tableau n°11 : Le questionnaire d'audit

Objectif	Critères de conformité
1. Respect des lois et réglementations	Existence d'un manuel sur les règles et procédures en matière de contrôle interne – vérifier que le système de contrôle interne est appliqué dans l'ensemble du groupe.
2. Existence de plans de continuité	Existence de plans de continuité qui couvrent l'ensemble des aspects essentiels du fonctionnement de l'établissement (systèmes d'informations ressources humaines, immobilières, techniques et financières) .
3. Séparation des fonctions	Stricte indépendance entre les unités opérationnelles chargées de l'engagement des opérations et celles chargées de leur validation ou de la surveillance des risque. Rattachement hiérarchique de ces différentes unités à un niveau suffisamment élevé.
4. Qualité des contrôles de premier niveau	Processus permettant la validation des saisies et le contrôle de la régularité et de sécurité des opérations. Supervision selon une périodicité adaptée de ces contrôles dans chaque service permettant de s'assurer de l'efficacité du contrôle permanent.
5. Qualité du service de contrôle interne	Désignation d'un responsable qui veille à la cohérence, à l'efficacité du contrôle interne suffisant en nombre, pour mener un cycle compte d'investigations sur un nombre d'exercices limités, en compétence, formations adéquates, outils et méthodes adaptées à l'activité de la banque.
6. Qualité de l'information financière	Existence d'une piste d'audit, reconstitution chronologique des opérations – justification de toute opération par une pièce comptable reliée par un cheminement ininterrompu au document de synthèse – explication des évolutions de soldes entre deux arrêtés par la conservation des mouvements délais de clôture limités, contrôle périodique de la pertinence des schémas comptables et des méthodes d'évaluation. ¹

source d'information :Dov Ogien, comptabilité et audit bancaires, Dunod, Paris, 2006,p 423.

¹ DOV Ogien, op . cit, p 423.

Section 05 : Les règles comptables

Quelles sont les règles comptables, qui augmentent les connaissances sur les comptes de produits pour appliquer un audit sein avec un référentiel comptable adéquat et applicable ?

1. Notion de groupe de société

Pour donner plus d'exception à son activité l'entreprise dispose de plusieurs moyens pour y parvenir :

- Développement de ses services existants .
- Création de nouveaux services ou de nouvelles usines .
- Fusion avec d'autres entreprises déjà existante .
- Acquisition de participations suffisantes auprès d'autre sociétés pour s'assurer une influence au sein de ces dernières .

Un groupe est l'ensemble constitué par des sociétés liées financièrement et économiquement, Et qui dépendent d'une société qui en assure la direction et le contrôle. Du point de vue juridique, le groupe n'a pas une personnalité morale et en principe, chaque société est indépendante sur le plan de la réalisation de son objet social et de sa responsabilité.

2. Objet de la consolidation

La consolidation consiste donc à fournir des renseignements significatifs sur la réalité financière et économique de l'entité formée par une société même , ainsi que les entreprises qu'elle contrôle.

3. Consolidation des comptes de résultats

Supposons par exemple, qu'un groupe constitué d'une société mère. M et d'une filiale F dont 50% de son capital sont détenus par la première , et si on suppose que la société M a vendu à F pour 650 DA de marchandises, aucun dividende n'a été reçu par M, pendant l'exercice 19A. ¹

Résultat de M en 19A	
Charges d'exploitation ... (A)...6490	Chiffre d'affaires.....7104
Charges d'exploitation...(B).....540	Produits hors exploitation ...270
Impôts sur bénéfices.....144	
Résultat net.....200	
<u>7 374</u>	<u>7 374</u>
Résultat de F en 19A	
Charges d'exploitation2680	Chiffre d'affaires.....2800
Impôts sur bénéfices.....58	Produits hors exploitation ...18
Résultat net..... 80	
<u>2818</u>	<u>2818</u>

¹ KHAFRABI Med zine, Comptabilité des sociétés, éditions Berti, Alger, 1998, p107.

Montant du bénéfice de M réalisé par le biais de F

$$80\text{DA} \times 50\% = 40 \text{ DA}$$

Montant réel du bénéfice réalisé par M

$$200 \text{ DA} + 40 \text{ DA} = 240$$

D'autre part, le chiffre d'affaires consolidé de l'entité M et F est le suivant :

- Chiffre d'affaires réalisé par M.....7104 DA
- Chiffre d'affaires réalisé par le biais de F..... +2800 DA
- Chiffre d'affaires réalisé entres M et F..... -650 DA
- Chiffre d'affaires consolide M et F.....9 254 DA

La consolidation permet de rétablir dans le compte de résultats de la société – mère le résultat réel en tenant compte de l'entité qui forme le groupe.¹

4. La complexité des finances sociales**4.1 Les recettes publiques**

Les administrations de sécurité sociale constituent désormais le premier poste des prélèvements obligatoires en France avec plus de 47% de l'ensemble des prélèvements obligatoires. En 2005 pourcentage qui va être en hausse en 2006 avec la poursuite du transport de recettes fiscales par l'état.

Tableau N°12 : Les prévisions de recettes de la loi de financement de la sécurité sociale 2006

Rubriques	Montant
- Cotisations effectives.....	196.00
-Cotisations fictives.....	35.00
-Contributions publiques	12.40
-Impôts et taxes affectés (dont CSG).....	97.00
-Autres ressources.....	23.20
-Total	363.60

Source d'information : FRANCOIS Adam, OLIVIER Ferrand, REMY Rioux, édition dalloz, France, paris, 2007, p 272 ²

¹ KHAFRABI Med zine, op .cit, p110.

²FRANCOIS Adam, OLIVIER Ferrand, REMY Rioux, finance publiques éditions dalloz, France, paris, 2007, p 271,p 272.

5. Comptes consolidés retraitements de consolidation

5.1. Élimination des comptes réciproques et des résultats internes :

5.2. Comptes Réciproques

Que ce soit au niveau du bilan ou au niveau du compte de résultat, du fait d'opérations internes au groupe (prêts cessions de produits), des comptes réciproques apparaissent.

5.2.1 Au niveau du Bilan

Clients et fournisseurs pour des créances d'une société sur l'autre prêts et emprunts.¹

5.2.2 Au niveau du compte de résultat

- Achats et ventes .
- Charges financières et produits financières .

Il faut faire disparaître de la balance cumulée (ou du bilan et du compte de résultats cumulés) les montants correspondants en soldant les comptes correspondants .

5.2.2.1 Exemple

La société rosette est une filiale de la société rose, la société rose a facturé à la société rosette une somme de 120000.00 € TTC correspondant à une livraison de marchandises au 31/12/N.

Le bilan de rose comporte un poste client rosette débiteur de 120000.00€ et le bilan de rosette comporte un poste fournisseur rose créiteur de 120000.00€ .

L'écriture de retraitement suivante doit être comptabilisée .

Fournisseurs .	120 000		
Clients .			120000
Créances et dettes réciproques .			

Remarque : Lorsque ces comptes réciproques ont fait l'objet de dépréciation celles-ci doivent être annulées, les incidences fiscales devant suivre le même effet.

5.2.2 1.1 Exemple

La société rosette filiale de la société rose étant en difficulté, celle-ci a constaté une dépréciation de 75000.00€ (dont 30000.00€ en (n-1) sur sa créance sur rosette . La créance étant composée (écritures ci-dessus) ,il faudra passer les écritures suivantes.

¹ ROBERT Obert MARIE, Pierre Mairesse, op.cit. p315, p 316.

6. Écritures pour le bilan

Dépréciation des comptes clients .	75000	
Résultat Rose (pour l'exercice).		45000
Réserves Rose (pour l'exercice précédent) .		30000
Annulation dépréciation sur créance.		
.Client rosette .		

Résultat Rose (pour l'exercice) .	15000	
Réserves Rose pour l'exercice précédent .	10000	
Impôts différés .		25000
Dette d'impôt différée sur dépréciation (taux 331 / 3) .		

7. Écritures pour le compte de résultat

Résultat dotations aux dépréciations actif circulant .	45000	
Annulation provision client rosette .		45000
Impôts sur les bénéfices	15000	
Impôts différés		15000

4.6.8 Dividendes

Les dividendes de la filiale touchés par la société mère sont en fait des résultats d'exercices précédents qui doivent être considérés comme des réserves : il est nécessaire de les virer à ce compte. Les dividendes n'étant pas imposés (régime des sociétés mères et des filiales) .

7. 1 Exemple

La société Roseline filiale de la société rose a versé à cette dernière au cours de l'exercice N 50 000 € de dividendes au titre de l'exercice N-1, les écritures de retraitement devant être comptabilisées.

Ecritures pour le bilan

Résultat Rose .	50000	
Réserves Rose dividendes de Roseline .		50000

8. Ecritures pour le Compte de résultat

Produits financiers	15000	
Dividendes de Roseline		50000

9. Compte de régularisation débiteur et créditeur divers

9.1 Cas particulier des charges à répartir

Relever l'évolution d'une clôture à l'autre du compte de charges à répartir figurant à l'actif. Distinguer les diminutions liées aux dotations, aux amortissements de l'exercice, des augmentations liées aux nouvelles activations de charges sur l'exercice. Pour les nouvelles charges à répartir, activer sur l'exercice, analyser le bien fondé de cette activation. Vérifier notamment qu'il s'agit de charges devant retraduire par des produits ou une économie de charges sur des exercices futurs.

Le principe de rattachement des charges sur des exercices futurs, le principe de rattachement des charges et produits liés permet en effet de reporter en avant, l'impact de ces dépenses sur le résultat.

Que le plan d'amortissement soit défini de sorte à établir la charge sur une durée recouvrant les exercices pendant lesquels un impact positif sur le résultat devrait être constaté.

Si l'une de ces conditions n'est pas remplie, envisager un retraitement de ces charges pour les imputer sur le résultat de l'exercice, apprécier l'impact.

10. Provisions inscrites au passif

Il s'agit de plus, de s'assurer de l'optimisation fiscale des dispositifs de dotation des provisions réglementées.

10.1. Provisions réglementées

Ces provisions doivent être considérées comme des fonds propres.

10.2. Provisions pour risques et charges

Réaliser les diligences générales suivantes permettant d'identifier ou de confirmer la nécessité de doter une provision pour risques et charges.

- Revue des comptes « honoraires » d'avocats de l'exercice à partir d'un extrait du grand livre comptable et analyse des principales factures.
- Circulation des avocats et des conseils juridiques de la société dans le cadre de la procédure de circulation.
- Vérifier que la reprise des provisions pour risques se fait soit en fonction de l'extinction des risques anticipés, soit en fonction de la constatation effective des charges anticipées.
- Pour toute reprise de provision, rapprocher systématiquement son montant des charges effectivement supportées sur l'exercice (charges en rapport avec l'objet de la provision). Apprécier la cohérence entre le montant des provisions d'origine et celui des charges réelles.

10.3. Provisions pour litiges (litiges avec le personnel ou des tiers)

Rechercher l'ensemble des litiges nés sur l'exercice en appliquant les procédures d'investigation décrites auparavant.

- Obtenir la liste des salariés partis sur l'exercice, distinguer les licenciements par entretien avec les responsables du personnel, identifier les litiges nés sur l'exercice et ceux latents à la clôture (départ du salarié dans de mauvais termes et causes du licenciement à première vue discutables).¹

La dotation à la provision pour litige est déductible si le caractère probable de la charge est suffisant à la clôture.

Lorsqu'un licenciement est provisionné, il convient de prendre en compte dans le calcul de la provision les salaires relatifs à la période préavis. Si ce préavis n'est pas réalisé par le salarié. Par ailleurs, la provision ne doit pas inclure les droits aux congés payés restant à prendre, si la charge déjà appréhendée dans le calcul d'ensemble de la provision pour congés payés.

10.4. Provisions pour charges de retraite

Préciser le principe d'information retenue par la société en matière d'indemnités de départ en retraite I. D. R.

Mention dans l'annexe aux comptes sociaux du niveau d'engagement comptabilisation des engagements au titre des I.D.R sous la forme d'une provision passif.

Versement d'une prime annuelle liée aux engagements I.D.R, à un organisme d'assurance externe.

Le niveau d'engagement de la société est en fonction de l'ancienneté, de l'âge, au taux de mortalité, du personnel. En cas de comptabilisation d'une provision au titre des I.D.R, valider la cohérence globale de la provision et de sa variation d'une année sur l'autre, calculer et suivre l'évolution du ratio suivant : montant total de la provision I.D.R rapportée au nombre de salariés à la clôture. Si ce ratio évolue de manière significative d'un exercice à l'autre, se faire

¹ ALBERTO Sillero, Audit Revision l'égalité, édition Eska France, Paris, 2000, p 176, p 177, p 179

expliquer la tendance, porter une attention particulière aux éventuels changements de méthode plus qu'au détails des calculs.

Si à la clôture la société comptabilise pour la première fois une dotation à la provision pour I.D.R ,préciser si la quote-part d'engagement liée aux droits nés sur les exercices antérieurs est imputée sur les capitaux propres à l'ouverture ou directement en charges (les deux options étant possibles).

Vérifier que la quote-part correspond aux droits nés sur l'exercice est comptabilisée dans le compte de résultat, la comptabilisation au provision pour charges des engagements d'I.D.R figurant jusqu'à présent en engagements hors bilan constitué un changement de méthode comptable, s'assurer que les informations nécessaires figurent dans l'annexe.

10.5. Provisions pour impôts

Vérifier que la comptabilisation d'une telle provision fait face à une charge fiscale future et certaine (cas par exemple des provisions pour impôts dans le cadre des crédits baux immobiliers)

Valider le traitement fiscal, la provision est déductible si l'impôt qu'elle anticipe c'est lui-même. ¹

11. Le processus des achats

La part du coût des achats dans le prix de vente peut varier considérablement, les achats de matières premières représentent de 10% à 15% dans certains produits de luxe alors que la part des coûts de marketing, distributions, communication peut atteindre 60% . Dans le négoce, la part des coûts d'achats se situe souvent entre 50% à 70% .

11.1 Finalités du processus des achats

Les finalités du processus des achats peuvent s'apprécier à trois niveaux dans l'échelle du temps, le long terme, le moyen terme et le court terme.²

12. L'Activité ventes

L'activité ventes, dans une économie de marché hautement concurrentielle occupe la priorité absolue des organisations.

12.1 La déductibilité de la TVA

La déductibilité de la T.V.A nait de l'exigibilité de la taxe chez le vendeur ,c'est la possibilité pour l'acheteur de déduire la TVA sur ses achats.

¹ ALBERTO Sillero, op . cit,p 179, p 181

² HENRI Bouquin, JAIN Charles Becour, Audit opérationnel, édition economica,France, Paris,2008, p119, p120

12.2 Le droit à déduction

Ce droit s'applique selon deux règles fondamentales.

La TVA n'est déductible chez le client que si elle est exigible chez le fournisseur .

La déductibilité est donc acquise immédiatement lors de l'achat de biens et services.

	TVA déductible sur acquisitions d'immobilisations du mois	TVA déductible sur achats de biens et services du mois N
12.3 TVA déductible du mois : N =		

12.4 Condition de déduction de TVA

La taxe figure sur un document justificatif (facture, document douanier...)

La taxe concerne des biens ou services	}	<ul style="list-style-type: none"> • Nécessaires à l'exploitation • Affectés exclusivement à l'exploitation • Et donc l'entreprise est propriétaire
---	---	--

12.5 Le Règlement de la T.V.A

L'entreprise doit régler la T.V.A à l'administration fiscale selon des régimes différents nous ne retiendrons que le régime du réel normal.

12.6 Les régimes de T.V.A

La TVA est due par chaque producteur de biens ou de services, c'est-à-dire, par chaque assujetti sur le montant de ses ventes avec déduction de la T.V.A ayant grevé ses achats et investissements.

La TVA est donc neutre pour l'entreprise qui se comporte uniquement comme un collecteur de l'impôt, seul le consommateur final supporte réellement la charge en matière de paiement de TVA, les entreprises sont soumises en fonction de leur activité.

12.7. Le calcul de la TVA à décaisser

TVA collectée sur les ventes du mois N	TVA déductible sur achat d'immobilisation du mois N
TVA sur achat déductible : 44566	TVA déductible sur les autres biens et services du mois N
TVA sur vente collectée : 44 571 ¹	TVA à payer du mois N

¹ DUMALANED Eric , op . cit, p130

13. Régulariser la méthode de la comptabilisation de la TVA

La société ne dispose que d'un seul compte pour toutes les opérations relatives à la TVA (déductible, collectée, à payer et reportée). Cette situation contraire aux principes et méthodes comptables en vigueur, ne permet pas d'assurer une bonne gestion de la TVA et peut être à l'origine d'erreurs. Nous vous recommandons :¹

De prévoir des différents sous comptes pour améliorer le suivi de la TVA cette remarque a été retenue par l'audit.

14. Procédures comptables tenues à la révision des comptes

Ainsi, quelle que soit la nature des opérations engagées par le marchand de biens présentées ou devra prendre en considération.

- La motion d'opération .
- L'analyse des coûts et produits par opérations .

Cette notion engagera donc à la création de sous- comptes distincts dont.

14.1 Exemple

A. Acquisitions de l'exercice (extrait)

N° opération	date	immeuble	frais d'achat	évictions
01	25.02	800 000	16000	50000
02	30.06	1000 000	20000	100000

14.2 Présentation des comptes

6010111 800000

6010112 16000

6010114 50000

Rupture / 01 866000

La pratique sur les marchands de biens

6010211 1000000

6010212 20000

6010214 100000

Rupture / 02 1120000 1986000

Rupture / 601¹

5.4.3 B. Honoraires de l'exercice (extrait)

N° opération	nature	montant
01	architecte	15000
01	contrôle	10000
02	architecte	30000
02	coordination	50000

¹ KHAYARALLAH Belaid, les constatations d'audit 300 cas pratiques avec 56 exercices corrigés centre publication universitaire, Tunis, Tunisie, 2007, p29

¹ GAILLARD Stephane , HUBERT M. Tubiana,, les marchands de biens, édition Litec France, Paris, 1991, p107.

14.3 Présentation des comptes

604011	-15000	
6040113	-10000	
Rupture / 01		25000
6040211	30000	
6040212	50000	
Rupture /02		<u>80000</u>
Rupture / 604		<u>105000</u>

Cette codification permet ainsi par les regroupements des ruptures de scinder les charges engagées par opération et par nature tel que l'exemple ci-dessous peut le représenter.

Opération 01

- Rupture 601	866000
- Rupture 604	<u>25000</u>

Opération 02

- Rupture 601	1120000
- Rupture 604	<u>80000¹</u>

14.4 Analyse du coût de revient

Nous avons les masses significatives du compte de résultat d'une opération marchande de biens et considéré son coût de revient comme la somme des éléments suivants :

+	CHARGE FONCIERE
+	COUT DE PRODUCTION
=	COUT DE REVIENT

La comptabilité va donc devoir traduire cette notion et permettre le classement de ces charges par nature en fonction notamment de l'analyse de l'opération à partir des données de bases collectées en amont comme nous l'avons suggéré.

15. Charge foncière

Sous cet intitulé général est comptabilisé l'ensemble des éléments du coût d'acquisition de l'immeuble objet de l'opération.

La somme constituera notamment dans le cas général d'application de la TVA sous le régime de l'article 257.6° du code général des impôts le second terme du calcul de la marge marchande de biens.

Dès lors, sont ici considérés.

15.1 Achat immeuble

- Opération marchande de biens « article 257-6° du C.G.I
- Opération « construction – vente ».

¹ STEPHANE Gaillard, HUBERT M.tubiana,, op .cit, p102, p103

Frais d'acquisition

- Honoraires et frais notaires .
- Opération marchande de biens « article 257-6° du C.G.I .
- Opération « construction – vente » .
- Droits d'enregistrement .
- Opération « construction – vente » .

Indemnités d'évictions

- Opération marchande de biens article « 257 .6° du C.G.I » .
- Opération construction – vente » .

15.2. Coût de production

L'analyse du coût de production d'une opération « marchande de biens » va se définir et se développer en fonction de la nature de l'opération engagée. Aussi dans un souci de présentation la plus complète, évoquons- nous ici cette notion dans une opération comportant des travaux de rénovation « lourde » de l'immeuble entier.

15.3 Travaux

Il convient pour une meilleure analyse du coût de production et ultérieurement pour l'évaluation des stocks de scinder les travaux entre parties communes et parties privatives.

15.4 Parties communes

- ✓ Travaux gros – œuvre .
- ✓ Travaux seconds – œuvre .
- ✓ Menuiserie, serrurerie .
- ✓ Plomberie, sanitaire .
- ✓ Electricité, chauffage .
- ✓ Revêtements des sols .
- ✓ Peinture, vitrerie .
- ✓ Divers .
- ✓ Travaux supplémentaires individuels .

15.5. Honoraires et frais techniques

Nous considérerons ici les honoraires directement liés à la réalisation de l'opération dans le concept de production .

Honoraires construction

- ✓ Architecte .
- ✓ Coordination.
- ✓ Contrôle .

Honoraires divers

- ✓ Commission d'achat .
- ✓ Gestion de programme .
- ✓ Autres conseils .

Frais techniques

- ✓ Assurances .
- ✓ Règlement de copropriété .
- ✓ Commercialisation – publicité .

15.6. Charges financières

Cette rubrique a des conséquences sur la détermination des stocks, et donc du résultat dans sa définition par exercice fiscal et non par opération.¹

Intérêt des emprunts

- Crédit d'accompagnement opération .
- Crédit « Vendeur » opération .
- Crédit « builder » affecté opération .
- Autres crédits généraux affectés opération.

Frais sur emprunts

- Frais d'actes sur emprunts .
- Commissions d'engagement .

16. Comptabilité et analyse des frais de commercialisation

Les frais de commercialisation d'une opération marchande de biens se subdivisent en deux catégories. Les frais généraux de commercialisation qui ne sont pas directement affectés à la vente de tel ou tel lot de l'ensemble, les frais de ventes identifiés à la négociation du bien .

17. Comptabilité et analyse des charges financières

Deux notions essentielles président à leur traitement et ce par analogie avec les solutions retenues en matière de « Construction Vente » .

Il conviendra d'identifier les charges financières selon qu'elles soient :

- Liées à la spécificité d'un emprunt pour une opération donnée.
- Liées au cycle de production de l'opération – notion d'achèvement technique.

18. Comptabilité et analyse des charges diverses

Il s'agit de charges non incorporables au coût de revient de l'opération, ainsi elles se définissent soit par référence aux charges strictement incorporables, soit parce qu'il s'agit de charges liées à l'exploitation générale de l'entreprise.

19. Elaboration des comptes annuels et audit d'une activité marchands de biens

La mission d'établissement des comptes annuels par un conseil extérieur ou par le service interne de l'entreprise comporte deux types d'intervention de base.

- La tenue de comptabilité et l'établissement des comptes annuels .
- La surveillance de comptabilité et l'établissement des comptes annuels.

20. Dossier permanent, structure générale de l'entreprise

Le dossier permanent est constitué de l'ensemble des documents susceptibles d'être utiles à l'exécution des missions successives et qui présentent donc un intérêt durable. Ce dossier pourra contenir essentiellement les renseignements concernant.

¹ GAILLARD Stephane , HUBERT M.Tubiana, Op. cit, p104.

21. Identification de l'entreprise

- Entreprise individuelle (Immatriculation, copie déclaration d'existence de l'activité, situation patrimoniale...).
- Société (statuts de leur analyse, immatriculation au registre de commerce...).

22. Etat de vérification des registres obligatoires

- Journal général .
- Livre d'inventaire .
- Registre marchands de biens .
- Registre des assemblées .

23. Documents légaux et contrats pluri annuels

- Bail ou titre de propriété des locaux d'exploitation .
- Contrat de crédit bail .
- Fiches des caractéristiques et tableaux d'amortissement des emprunts hors opérations de l'objet social .

24. Renseignements généraux relatifs à l'activité

- Documentations juridiques .
- Documentation fiscales .

Autres

Le dossier permanent pourra rassembler d'autres données utiles à la connaissance de l'entreprise et son environnement administratif et comptable.

25. Guide de révision des comptes plan comptable

La section a pour but de préciser les particularités comptables que peut présenter le dossier d'une entreprise marchande de bien qu'elle que soit la nature de la mission du conseil études, surveillance ou division des comptes.

25.1 Comptes de gestion

Le concept d'analyse des marges successives et de composition des coûts qui généralement doivent guider l'adaptation d'un plan de comptes. L'incorporation de code opération au niveau de la comptabilité doit permettre lors des travaux d'élaboration des comptes de l'entreprise, de leur révision ou de leur surveillance. Une meilleure approche des éléments contribuant à la détermination du résultat.

Schématiquement, l'ensemble des comptes de charges du compte de résultat est scindé en deux parties :

Première partie : les comptes enregistrant les opérations contributives au coût de revient de l'opération .

Deuxième partie : les comptes enregistrant les opérations « d'exploitation générale » de l'entreprise.¹

Les opérations relatives au coût de revient de l'opération seront comptabilisées au moyen de subdivision des comptes 60 en fonction des grandes masses définies précédemment :

¹ GAILLARD Stephane HUBERT M.Tubiana, op. cit, p108, p109, p113, p114, p117, p120.

60 Achats (sauf 603)**601 Achats « charges foncières »**

- 6011- Achats opérations « 257-6° » .
- 60111- Achats immeubles .
- 60112- Frais d'achats .
- 60113- Droits d'enregistrement sur achats .
- 60114- Indemnités d'évictions .
- 6012- Achats opérations «257 -7°»
- 60121- Achats immeubles .
- 60122- Frais d'achats .
- 60123- Droits d'enregistrement sur achats .
- 60124- Indemnités d'évictions .

604- honoraires construction

- 60411- Architectes .
- 60412- Coordination .
- 60413 Contrôles .

6042- honoraires divers

- 60421- Commissions d'achats .
- 60422- Gestions de programmes .
- 60423- Autres conseils .

6043- frais techniques

- 60431- Assurances .
- 60432- Règlements de copropriété .
- 60433- Commercialisations, publicités .

605- travaux :**6051- travaux parties communes**

- 60511- Gros œuvre .
- 60512- Second œuvre .
- 60513- VRD espaces verts .
- 60514- Participations financières .

6052- travaux parties privatives

- 60521- Gros œuvre .
- 60522- Menuiserie, serrurerie .
- 60523- Plomberie, sanitaires .
- 60524- Electricité, chauffage .
- 60525- Revêtement des sols .
- 60526- Peinture, vitrerie .
- 60527- Divers .

60528- Travaux supplémentaires individuels .

608- Charges financières

6081- Intérêts des emprunts

60811- Crédits vendeurs .

60812- Crédits d'accompagnement .

60813- Crédits « builders » affectés .

60814- Crédits généraux affectés .

6082- frais sur emprunts

60821- Frais d'actes sur emprunt .

60822- Commissions d'engagements.

Enfin, les comptes des produits d'exploitation ne présentent pas de particularité essentielle, sauf à considérer les propositions de subdivisions ci-dessous formulées dans le concept d'analyse des marges successives de l'activité.¹

26. Traitement des charges et produits dans le domaine des finances publique

26.1 Les dépenses publiques locales

I- La croissance des dépenses publiques locales

Le fait marquant est l'augmentation rapide des dépenses locales (départements et communes) au cours des dernières années.

Pendant la période 1962-1966, leur accroissement a été de 60% en Francs Courants, le taux de progression a été de l'ordre de 12% par an, supérieur à celui du budget de l'état (environ 9%), et surtout au taux d'expansion de l'économie (entre 5 et 7%). Les dernières statistiques connues confirment et accentuent un mouvement intérieur. En dix ans (1957-1966), les dépenses publiques en Francs Courants ont presque triplé (de 12 milliards à 34.5 milliards) .Les dépenses publiques locales ont en effet changés de nature depuis quarante ans. Conçus dans le cadre du libéralisme économique, les budgets locaux ne comportaient aucune mesure d'intervention économique. Traditionnellement, elles comprenaient des dépenses de fonctionnement permettant l'exercice des compétences administratives dévolues à ces collectivités dans le cadre de la décentralisation et dans une moindre mesure des dépenses de transfert ,or la nouveauté a consisté dans l'apparition de dépenses publiques à caractère économique.

26.1.1 Les dépenses de fonctionnement et les dépenses d'investissements

Durant la période 1962-1966, le taux de progression des dépenses de fonctionnement a été nettement inférieur à celui des dépenses d'investissements (9.5 contre 15% pour les communes 12.2 contre 17.1 pour les départements), le poste le plus important est alors celui des « Frais de Personnel » qui absorbe le tiers des dépenses.¹

¹ GAILLARD Stephane HUBERT M.Tubiana, Op. cit, p121- p 124

¹ PIERRE La Lumiere, op . cit,p102, p104, p105

26.1.2 Le cheminement des charges dans le réseau des coûts

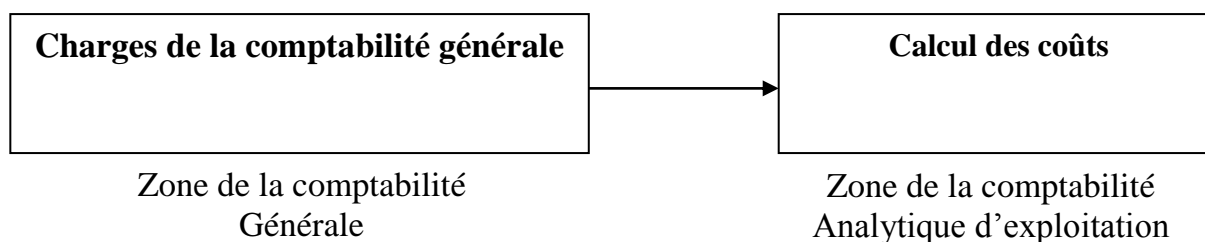
La saisie des données en comptabilité analytique

26.1.2.1 Le principe de la saisie des charges

Les charges à incorporer dans les coûts sont, en principe inscrites dans la comptabilité générale.

On sait que les charges sont dans la comptabilité générale classées en principe par nature. La plupart d'entre elles sont saisies sans problème par la comptabilité analytique et incorporées aux coûts.

Figure n°04 : L'analyse des charges



Source d'information : H . Court et J L . Leurion, comptabilité analytique et gestion, édition foucher, paris, 1981,p 37

27. Charges de la comptabilité générale exclues en totalité du calcul des coûts

Il s'agit de charges hors exploitation selon le P.C.G, le chef d'entreprise est libre de les déterminer, mais on peut penser qu'il s'agit de charges exceptionnelles ou de charges hors exercice, ces charges non incorporées aux coûts sont différences d'incorporation.

27.1 Charges incluses dans le calcul des coûts pour un montant autre que celui qui figure dans la comptabilité générale

Ces charges ont trait :

- Aux amortissements ;
- Aux provisions ;
- Aux matières incorporées dans les produits ;
- A la pratique de l'abonnement des charges.

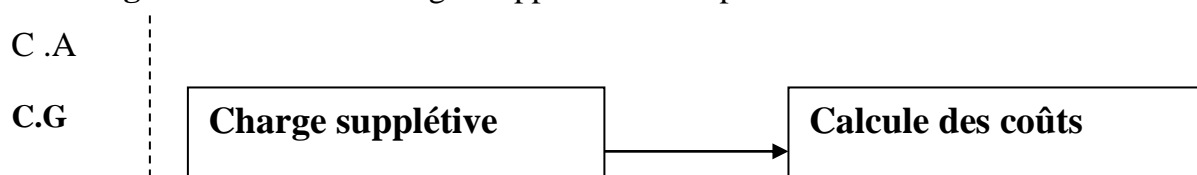
27.2. Saisie des charges supplétives en comptabilité analytique

Ces charges supplétives sont des charges incorporées aux coûts mais qui ne figurent pas dans la comptabilité générale.¹

Elles sont de deux types :

- La rémunération de l'exploitant individuel ;
- La rémunération des capitaux propres.

¹ H . COURT . j.Leurion, comptabilité analytique et gestion,édition foucher, France, 1982, p 37-39,p41,p45

Figure N° 05 : Les charges supplétives incorporées aux coûts

Source d'information : H.court. et J.Leurion, Op.cit, p37

27.3. Des données saisies par la comptabilité analytique aux coûts

La saisie et l'examen des charges

Les données utilisées par la comptabilité analytique sont, on l'a vu, saisies dans la comptabilité générale ou elles sont normalement classées par nature : charges d'achat de matières, fournitures, marchandises autres charges externes (service extérieurs) :

- Impôts et taxes ;
- Charges de personnel ;
- Charges financières ;
- Charges exceptionnelles ;
- Dotations aux amortissements, dotations aux provisions.

28. Le cheminement des charges vers les coûts

Le cheminement des charges vers les coûts est donc différent, selon que les charges sont directes ou indirectes .

28.1. Cas des charges directes

Le cheminement de charges directes est simple, puisque ces charges vont directement aux coûts qu'elles intéressent .

28.2 Cas des charges indirects

Celui des charges indirectes est plus complexe : ces charges font d'abord l'objet de traitement dans des centres d'analyse correspondant à des activités fonctionnelles qui peuvent être soit communes aux divers services de l'entreprise comme Fr 63, soit propres comme production.

29. Les enregistrements comptables de base

Pour enregistrer les flux de charge et les flux de produits d'exploitation qui conduisent à la détermination des coûts et des résultats au stockage de ces flux, il est nécessaire d'ouvrir au moins quatre séries de comptes :

- Les comptes de centres d'analyse des charges (et le cas échéant de sections);
- Les comptes de stocks, qui sont pratiquement toujours des comptes d'inventaire permanent ;
- Les comptes de coût (coûts des matières et produits stockés, coûts des produits vendus) ;
- Les comptes de résultats.

D'autres séries de comptes peuvent être ouvertes en fonction de la façon dont sont saisies les charges et les produits de la comptabilité générale.

30. La saisie des charges et des produits par la comptabilité analytique

Deux types de procédures comptables peuvent être utilisés pour prendre en charge dans la comptabilité analytique :

- Les charges inscrites normalement dans la classe 6 de la comptabilité générale ;
- Les produits inscrits normalement dans la classe 7 de la même comptabilité.

Les deux sortes de procédures sont :

- La procédure de la comptabilité analytique intégrée à la comptabilité générale ;
- La procédure de la comptabilité analytique (intégrée à la comptabilité) autonome par rapport à la comptabilité générale.

30.1 Tenue permanente des comptes de charges de la classe « 6 » et des comptes de produits de la classe « 7 »

Les charges par nature sont enregistrées dans les comptes de la classe 6 les produits dans les comptes de la classe 7 de la comptabilité générale.

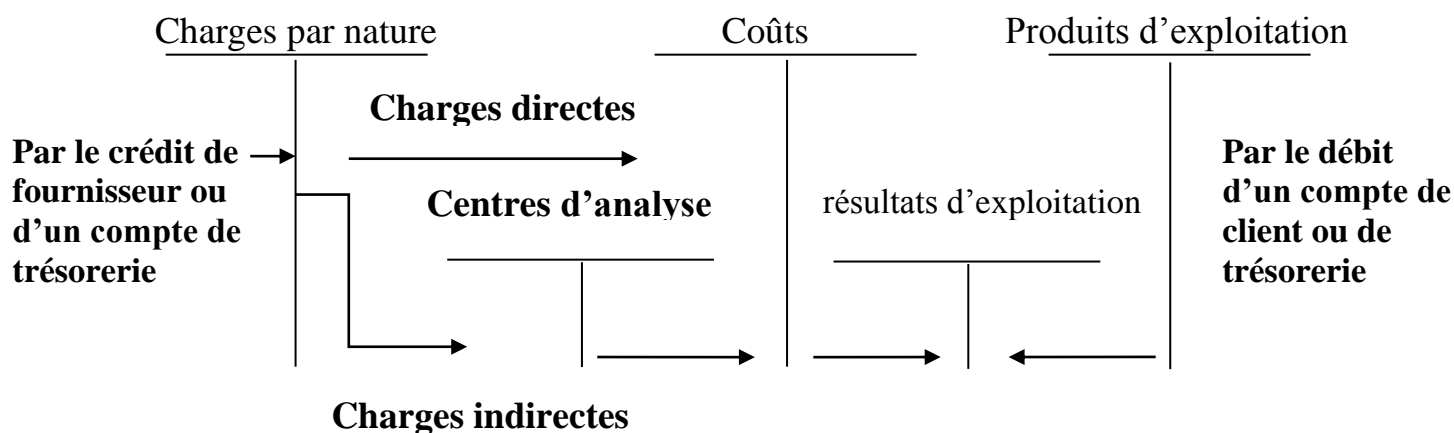
Après analyses, les charges sont transférées .

Si elles sont directes, dans les comptes de coûts et à leurs débits.

Si elles sont indirectes dans les comptes des centres d'analyse (le cas échéant de sections) et au débit de ceux-ci.

Après analyses, les produits sont transférés au crédit des comptes de résultats d'exploitation d'ou le schéma général.

Figure N° 06 : L'analyse des charges et des produits



Source d'information : H.Court.J. Leurion, Op.cit, p 112

31. Analyse des charges en fonction de l'activité de l'entreprise

A plusieurs reprises déjà, nous avons été amenés à distinguer les charges de structure (appelées charges fixes) des charges opérationnelles (appelées encore charges variables) .

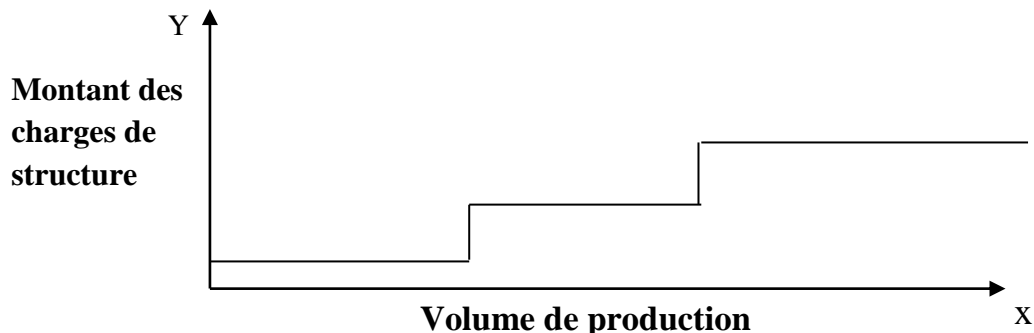
31.1 Les charges de structure

Ce sont des charges liées à l'existence de l'entreprise correspondant pour chaque période de calcul à un niveau d'activité déterminé.

Ces charges sont relativement fixes lorsque le niveau d'activité évolue peu au cours de la période de calcul l'évolution de ces charges avec le volume

d'activité est « discontinue », ce qui signifie que pratiquement, elles varient par paliers, les sauts d'un palier à l'autre étant dus à un changement de structure.

Graphique N°01 : Les charges de structure



Source d'information : H.Court.J. Leurion, op. cit, p272

Exemple de charges de structure

- L'amortissement des constructions, des matérielles
- Les appointements des cadres .
- Les primes d'assurances .

31.2 Charges opérationnelles

Ce sont les charges liées au fonctionnement de l'entreprise. L'évolution de ces charges dépend étroitement du degré d'utilisation de l'intensité et du rendement dans l'emploi des capacités et moyens disponibles.

Ces charges sont les plus souvent variables avec le volume d'activité sans que cette variation lui soit nécessairement proportionnelle.

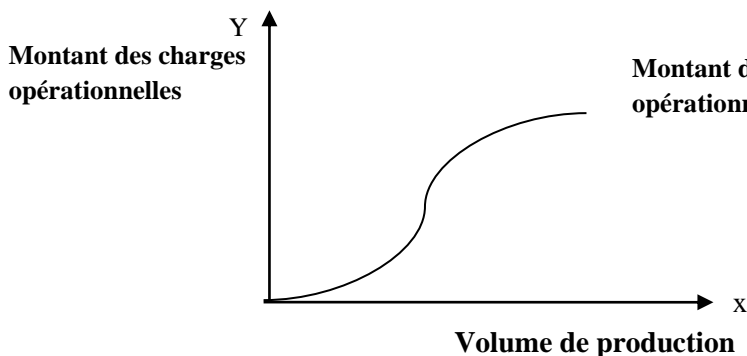
31.2.1. Exemples de charges opérationnelles

Les consommations de matières premières de forces motrices liées directement au volume de production .

- Les transports sur achats liées aux quantités, les frais de personnel .

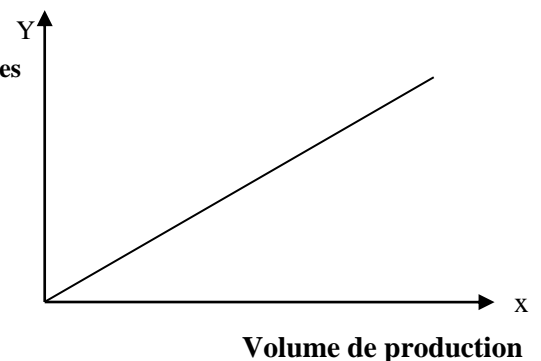
Graphique n°02 : Mouvement des charges

Graphique n°03 : Charges opérationnelles



Pas de relation simple entre le montant des charges opérationnelles et le volume de production

Source d'information : H.Court.J. Leurion, op.cit, p273



Charges opérationnelles directement proportionnelles au volume de production

Les charges opérationnelles sont directement proportionnelles à l'activité.¹

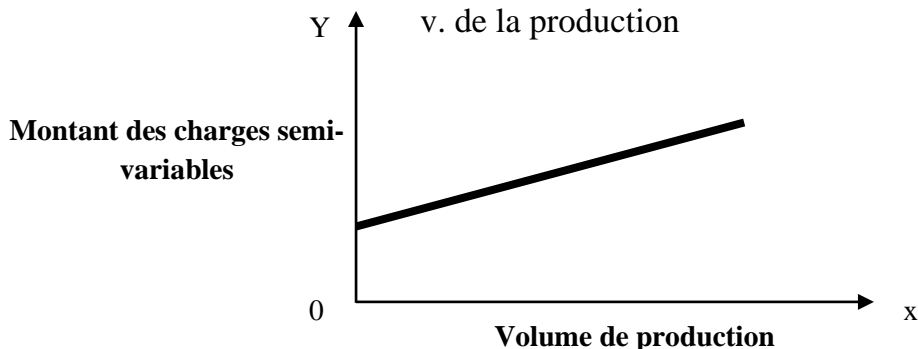
¹ H.COURT.J.Lonrion, op,cit, p111, p227, p 273, p 275

31.3 .Les charges mixtes (souvent appelées semi-variables)

Ces charges comportent une partie fixe et une partie variable.

Exemple : les taxes téléphoniques (le coût de communications s'ajoute au coût de l'abonnement)

Graphique n° 04 : Hypothèse la partie variable est directement proportion au v. de la production



Source d'information : H.Court.J. Leurion, op.cit, p273

32. Incidences de la variabilité des charges sur les coûts unitaires

Hypothèses faites : - Charges de structure fixes .
- Charges opérationnelles .

- Soit F le montant des charges fixes globales. La part des charges fixes Y_f entrant dans le coût unitaire de production et quand la production est X unités $Y_f = F/X$
- Soit V le montant global des charges variables V la part des charges variables entrant dans le coût unitaire de production entre V et X existe .

D'après la seconde hypothèse, la relation : petite $vX = V$, petite v constant

D'où l'on tire : petite $v = \frac{V}{X}$

Le coût unitaire est : $Y_u = \frac{F}{X} + v$ (avec $v = \frac{V}{X}$)

33. Les indices de gestion

Les indices de gestion sont des ratios significatifs des relations entre le volume des ventes et les bénéfices ou entre le volume des ventes et les charges de structure.

- L'indice de rentabilité :** l'indice de rentabilité est le pourcentage du chiffre d'affaires qui excède le seuil de rentabilité .
- L'indice de prélèvement :** l'indice de prélèvement est le pourcentage du chiffre d'affaires nécessaire pour couvrir une catégorie donnée de charges de structure (charges d'exploitation ou charges fiscales) .

En désignant par S le seuil de rentabilité et par V le chiffre d'affaires l'indice de rentabilité est donné par la formule : $I_R = \frac{V-S}{V} \times 100$.

En désignant par S le chiffre d'affaires nécessaire pour couvrir une catégorie de charges de structure donnée par V le chiffre d'affaires, l'indice de prélèvement s'exprime par la formule : $I_D = \frac{S}{V} \times 100$ ¹¹ .

¹ A RAPIN et J.Poly, Comptabilité analytique d'exploitation, édition Dunod, France, Paris, 1968, p217, p218.

Section 6 : les objectifs stratégiques facent à l'audit des comptes de charges

Dans le cadre de sa compréhension de l'entité, l'auditeur doit analyser d'une façon de plus affinée les objectifs et les stratégies qu'elle développe pour les atteindre ainsi que les choix de la meilleure stratégie qui conduira l'entité vers la rentabilité.

1. Les pratiques d'audit interne

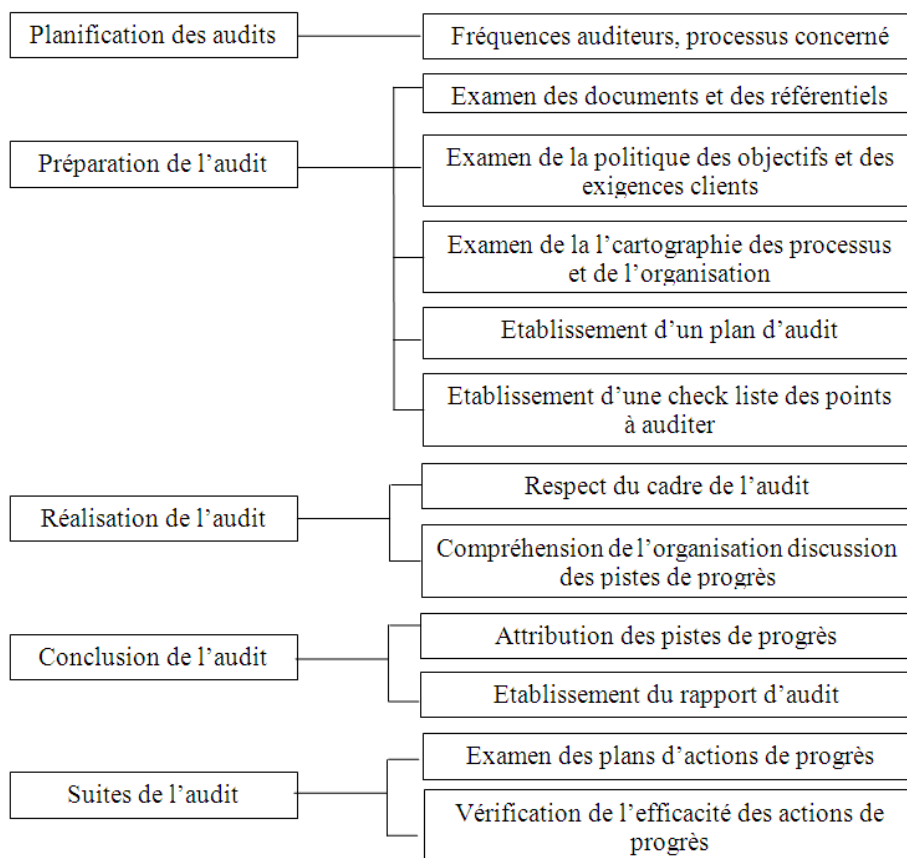
Les audits se pratiquent en cinq temps :

- La programmation des audits .
- La préparation des audits .
- L'audit proprement dit (l'analyse du terrain) .
- La conclusion de l'audit (réunion clôture et rapport) .
- Les suites de l'audit (actions de progrès et suivi) .

2. La programmation des audits

Il convient de procéder à une programmation des audits internes. Un audit n'est pas un opération que l'on effectue lorsqu'on a le temps a la base, c'est une pratique récurrente d'abord parce que cela est demandé par les référentiels de management et en particulier par la norme ISO 19011 qui concerne les audits de management de la qualité et de management environnemental.¹

Figure N° 07 : Le schéma général d'audit



Source d'information : YVON Mouglin. Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD, édition Afnor, France, 2008, p90

¹ YVON Mouglin les nouvelles pratiques de l'audit de management Q S E D, édition afnor, France, 2008, p 89

3. La préparation

La préparation des audits internes permet d'arriver sur le terrain avec un minimum de connaissance. Il est bon de savoir si cette réponse est pertinente ou pas ,par exemple demander quelle est la politique qualité de l'organisme qui ne sert à rien si vous n'avez pas pris connaissance.

La préparation permettra également de faire un premier inventaire des modèles internes et des méta modèles . Pour les modèles internes, il n'est pas interdit de rencontrer le responsable du domaine à auditer pour qu'il nous expose les procédures qu'il utilise.

**Tableau N° 13 : Arrêt sur image, un exemple de programme d'audit
(programme d'audits internes 2008)**

N°	Processus	Auditeurs	Période Prévue	Date Réalisée
01	Management	YM + JB	S10	16/02
02	Production	IA + LC	S12	28/02
03	Logistique	EF + FA	S14	14/03
04	Facturation	DM + FM	S16	07/03
05	Informatique	GB + JY	S18	25/04
06	Achats	E.T.C	E.T.C	E.T.C
07	R E D			
08	Action Sociale			
09	Accueil			
10	E T C			
11				
12	Validé par SH Jeanroy	Date	Mise à jour	

Source d'information: YVON Mougïn,Op.cit, p 95

4. L'audit sur le terrain

4.1. L'audit de management

Synopsis

- Etre à l'écoute des préoccupations des managers .
- Eviter de signaler les problèmes sans importance .
- Accepter des réponses de principe sur les points qu'il délègue à son responsable qualité.
- Insiste sur son engagement concret et sur les thèmes qu'il ne peut déléguer.

4.2. Scénario

Nous avons fait le tous des audits qui concernent les pilotes de processus et les personnels de tous métiers et de tous niveaux. Nous avons compris les techniques de questionnement les méthodes et outils à utiliser avec les managers ,nous procéderons de la même manière. Il n'ya aucune raison de changer nos techniques.

5. La conclusion des audits

La clôture .

5.1 Synopsis

- Fin de l'audit.
- Temps de synthèse et de préparation de la réunion .
- Ouverture de la réunion .
- Remerciements .
- Préambule annonçant le caractère aléatoire de l'audit et des conclusions.
- Conclusion générale et présentation de l'évaluation des performances du domaine audité.¹
- Enoncé des points forts .
- Enoncé des pistes de progrès .
- Enoncé des points forts (sandwich).
- Réponses aux questions et éclaircissements .
- Rappel à la nécessité de proposer des actions correctives dans les délais décidés et mentionnés dans la procédure d'audit interne.
- Remerciement et encouragement .

5.2 Scénario :

Il convient de faire une réunion de clôture, c'est incontournable. N'oubliez pas de la prévoir dans le plan d'audit, que celui-ci soit formalisé ou non. Cette réunion se fait en principe immédiatement en fin d'audit.

6. Le rapport d'audit

6.1 Synopsis

Les informations administratives :

- Les points forts .
- Les pistes de progrès .
- L'évaluation de l'efficacité du domaine audité .
- La remise du rapport en fin de réunion de clôture .

6.2 Scénario

Les conclusions de l'audit doivent être documentées sur un rapport d'audit.

7. Le suivi des actions de progrès

7.1 Synopsis

- Les plans d'actions de progrès .

¹ YVON Mougin, op.cit, p119,p122.

- La validation du plan des auditeurs .
- Le suivi des actions .
- L'évaluation de l'efficacité des actions .
- La prise en compte des actions lors de l'audit suivant.¹

7.2 Scénario

L'audit est passé du stade de l'intention au stade des propositions concrètes, il doit y avoir en général un plan d'action pour chaque piste de progrès envisagée en fin d'audit.

8. Audit de direction (processus de management), les métiers de l'organisme (D.O)

8.1. La finalité

Il s'agit de poser des questions afin de connaître la vocation de l'organisme audité, il s'agit de sa finalité sociétale.

Il serait étonnant de constater des mesures pertinentes si l'organisme n'a pas défini sa finalité.

Le métier : Ce sont les activités qui sont pratiquées dans l'organisme.

8.2. L'engagement

Il s'agit de connaître le niveau d'engagement des managers, vous vous tenterez de savoir quel temps consacre le manager à son système de management intégré.

8.3. La politique qualité

Ce sont les orientations stratégiques de la direction, les grandes lignes du changement. Il est intéressant également de constater (ou non) l'intégration de la qualité de l'environnement, également de constater (ou non) l'intégration de la qualité de l'environnement de la SST etc. dans la stratégie de l'organisme.¹

8.4 La planification des objectifs

Il convient de trouver ici un déploiement des orientations stratégiques en objectifs concrets et dont l'atteinte est évaluable par l'organisme.

8.5. Approche processus

Le manager doit vous expliquer l'intérêt d'une approche processus pour son organisme et la manière dont il a envisagée d'appliquer cette logique chez lui.

8.6. Structure et responsabilité / Communication

Le manager vous expose la structure de son organisation, les responsabilités qu'il a déterminées, les habilitations etc, et tout cela doit être clairement perçu par les collaborateurs. Il présente aussi ses processus de communications internes.

¹ YVON Mougins, op.cit, p139,p140, p192, p193.

8.7. Management des infrastructures

Il vous présente les moyens qu'il a mis au service de son organisme y compris pour l'efficacité de l'intégration des parties QSEDD.

8.8. Fournisseurs externes

Il vous expose sa manière de gérer les relations avec les entités extérieures y compris celles qui sont à l'extérieur de son périmètre.

8.9. Maîtrise de l'information

Il vous confie les principes qui guident son organisation en matière de préservation de l'information, la gestion des documents, la conservation des données etc¹.

9. L'objectif des audits

Nous, société « X », avons planifié de réaliser un audit dans votre entreprise sur les activités « Y » .

Les audits ne doivent pas exiger de préparations particulières de votre part (Hormis l'organisation des entretiens). Ils sont destinés à faire un constat sur la situation réelle dans vos activités à un moment donné.

Pour ces raisons, cet audit ne doit pas être ressenti comme une contrainte.

Remarque: QSEDD : guide d'audit simplifié : une surcharge ou une action répressive. ne doit pas être ressenti comme une contrainte ,une surcharge ou une action répressive il doit au contraire permettre d'instaurer un dialogue constructif pour identifier et prévenir les écarts entre les dispositions prévues et la pratique courante afin de permettre de dégager d'éventuelles actions d'améliorations.

Les audits sont conduits par nos auditeurs, certifiés en interne à notre société et conformément aux dispositions de la norme ISO 19011 .

Nous comptons sur votre compréhension pour que cet audit se déroule dans les meilleures conditions afin de réaliser un bénéfice mutuel maximum.

10. Le référentiel de l'audit

Le référentiel correspond à toutes les dispositions préétablies .

Le référentiel est donc l'ensemble des références employées dans la société pour maîtriser la qualité .Il contient des éléments externes à la société, tel que des normes et des règlements. Il comporte des éléments internes tel que des dispositions contractuelles, des procédures générales, des gammes opératoires, des instructions de travail et des règles de l'art des métiers pratiqués.

De manière simple, ceci revient à « documenter ce qui doit être fait » et faire ce qui a été documenté¹.

11. Les objectifs fondamentaux de la recherche

11.1 Nature des objectifs

¹ YVON Mougin, op. cit, p193, p194.

¹ SERGE Bellut, op . cit, p34, p35

La notion d'objectif se comprend comme une matérialisation des finalités. Les objectifs fixent les orientations données à des groupes d'individus et définissent le volume de ressources mises à disposition, les délais à tenir. Ils tiennent compte en général de l'environnement. Les objectifs varient selon le type de production de la recherche¹.

12. Les objectifs stratégiques à atteindre

Il s'agit ici des objectifs fondamentaux qui sont ceux de l'entreprise étudiée.

La stratégie a pour but de permettre à une entreprise d'atteindre ses objectifs

Pour les entreprises, les objectifs sont tout simplement ceux que définissent les actionnaires ou que se fixe le chef d'entreprise. S'il est, comme c'est souvent le cas dans les PME, le seul actionnaire tout processus de recherche de stratégie dans une entreprise nécessite par définition, que l'on s'interroge sur ce que sont les objectifs de cette entreprise.

Les actionnaires recherchent une rémunération convenable de leur mise, mais faut-il encore préciser ce que l'on doit entendre par rémunération convenable. Il s'agit soit de dividendes annuels, soit d'une plus-value intéressante à réaliser lors de la revente des actions.

Autre point à élucider, le degré de risque acceptable pour les actionnaires. On sait que risque et rentabilité sont deux éléments étroitement liés. Ce sont les paris les plus risqués qui sont susceptibles d'amener les plus forts profits².

Les objectifs financiers peuvent avoir beaucoup moins d'importance que sont ceux de grosses entreprises. D'autres objectifs peuvent être pris en considération. Un chef d'entreprise créant sa propre affaire pourra par exemple se fixer pour objectif d'avoir une entreprise solide à transmettre à ses enfants lorsque ceux-ci se trouveront en âge de prendre sa succession.

13. L'objectif de l'audit

Pour l'ordre des experts comptables, l'objectif de l'audit des comptes est de permettre à l'expert comptable d'exprimer une opinion indiquant si les comptes présentent sincèrement dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière de l'entité et les résultats de ses opérations (sont régulières, sincères et donnent une image fidèle) conformément au référentiel comptable identifié.

14. L'Analyse des performances globales de l'entreprise

La stratégie qui est développée par une entreprise se traduit globalement par des performances économiques et financières qu'il est nécessaire d'analyser dans cette première phase de l'audit.

15. Les performances économiques et financière

Les éléments principaux à appréhender sont les suivants :

- Evolution du chiffre d'affaires ;
- Evolution de la valeur ajoutée réelle ¹ ;

¹ JEAN Charles Becour HENRI Bouquin Audit opérationnel édition economica, France, Paris, 2008, p 309.

² CLAUD Sicard, Op. cit, p 37-p39

- Evolution de la productivité ;
- Evolution des investissements ;
- Résultats financiers.

15.1 a) Evolution du chiffre d'affaires

On retracera l'évolution du chiffre d'affaires selon les données mêmes de l'entreprise, on pourra éventuellement faire apparaître une décomposition du chiffre d'affaires par ligne de produits selon le mode d'appréhension qui est celui de l'entreprise.

15.2) Evolution de la valeur ajoutée réelle

(Au mieux de la « marge d'opération »), On retracera de la même manière l'évolution de la valeur ajoutée.

Il est intéressant, en effet d'en venir rapidement à ce second élément d'appréciation de l'évolution d'une entreprise, car c'est à ce niveau que l'on peut le mieux apprécier qu'elle est la problématique de la croissance.

15.3 c) Evolution de la productivité :

L'évolution de la productivité pourra dans un certain nombre d'activités être mesurée en termes physiques (tonnes produites/ personne employée, par exemple). Un ratio est particulièrement utile à examiner :

C'est le rapport **VA/Frais de personnel**

Il indique que ce ratio doit toujours être supérieur à 1,5 on doit avoir : $\frac{VA}{FP} \geq 1,5$

Avec : VA = Valeur ajoutée .

FP : Frais de personnel .

15.4 d) Evolution des investissements

Il est toujours éclairant de plus de procéder à un classement rapide des investissements par nature, en se référant à une typologie qui ventile les investissements en deux grandes catégories : offensifs et défensifs

- Investissements offensifs
 - Recherche – développement .
 - Capacité .
- Investissements défensifs .
 - Productivité .
 - Maintien.
 - Sauvegarde .
 - Obligations (sociaux, environnement...)¹ .

¹ ROBERT Obert MARIE, Pierre Mairesse, op.cit,p 408

¹ CLAUD Sicard, op. cit, p116,p117.

15.5 E) Résultats financiers

L'étude des résultats financiers de l'entreprise nécessite toujours une reconstitution de la série historique des résultats annuels réels.

La reconstitution des résultats réintroduira les différents éléments qui ont été passé en charge selon ces règles comptables habituelles mais qui auraient dû en fait l'objet d'amortissements.

Il faudra de plus rectifier éventuellement certains amortissements si des procédures particulières ont été adoptées dans le domaine compte tenu de la législation fiscale.

15.6 f) Mesure de l'effet de levier

Il est généralement intéressants dans le cadre d'une évaluation globale d'affiner l'analyse de la rentabilité des fonds propres d'une entreprise en effectuant une mesure de ce que l'on appelle « l'effet de levier ».

L'effet de levier se calcule à partir des deux données suivantes :

- L'actif économique net (A. E. N) de l'entreprise .
- L'excédent net d'exploitation (E. N. E) .

16. Les définitions de ces termes sont les suivantes**16.1 Actifs économiques net (A. E .N)**

Il s'agit de la somme suivante :

- Immobilisations nettes (hors immobilisations en cours) .
- Plus besoins financiers d'exploitation (stock et créances d'exploitation, moins dettes d'exploitation).

16.2 Excédents nets d'exploitation (E. N .E)

L'excédent net d'exploitation est la différence entre :¹

- L'excédent brut d'exploitation (c'est-à-dire valeur ajoutée moins frais de personnel moins impôts et taxes) : il s'agit donc du résultat brut d'exploitation avant frais financiers).
- Et les amortissements et provisions

La rentabilité économique de l'entreprise (re) s'exprime par la relation suivante :

$$\mathbf{Re} = \frac{e n e}{a e n}$$

On montre que lorsque L, I, S est au taux de 50% :

$$\mathbf{RfP} = \frac{1}{2} \mathbf{Re} + \mathbf{L}$$

Avec

Rf.P = rentabilité des fonds propres .

Re = rentabilité économique de l'entreprise .

¹ CLAUD Sicard, op. cit, p120.

L = effet de levier de l'endettement .

La formule générale exprimant l'effet de levier est la suivante :

$$L = (1-t) (Re-I) \frac{D}{FP}$$

Avec

T = Taux de l'impôt de société .

$Re-i$ = Le différentiel (écart entre la rentabilité économique de l'entreprise et le coût de l'endettement) .

D = Dettes .

FP = Fonds propres .

La formule générale donnant la rentabilité des fonds propres et la suivante :

$$R.fP = (1-t) \left[Re + (Re-i) \frac{D}{FP} \right]$$

C'est-à-dire : $R.fP = (1-t) Re + L$ ¹ **ou** , Effet de levier = ROE – ROA

Si $LF = 0$, il ya aucun effet sur la rentabilité ,si $LF > 0$,l'effet positif ,si $LF < 0$, l'effet négatif .

17. Programme d'optimisation de l'entreprise

Si r et w désignent respectivement les prix unitaires constants des facteurs de production K et L , le cout total de production est donné par l'équation linéaire :

$$C = rK + wL .$$

17.1 Maximisation de l'output (production) sous contrainte

L'entreprise peut disposer d'un budget limité et doit donc chercher à maximiser la quantité produite en utilisant la combinaison optimale des facteurs de production. Formellement, il s'agit de maximiser sa production sous la contrainte budgétaire, la fonction de Lagrange s'écrit alors sous la forme :

$$\emptyset = X = f (K, L) + \lambda (c - rK - wL) .$$

Ou λ désigne le multiplicateur de Lagrange .

Les conditions de premier ordre pour la maximisation de \emptyset prennent alors la forme :

$$\emptyset_l = f_l - \lambda w = 0 .$$

$$\emptyset_k = f_k - \lambda r = 0 .$$

$$\emptyset_\lambda = C - rK - wL = 0$$
¹ .

¹ CLAUD Sicard, op .cit, p120,p121.

¹ BENDIB Rachid microéconomie l'office des publications universitaire constantine p 38 p 39

17.2 Minimisation du coût sous contrainte

L'entreprise peut être amenée à minimiser son coût étant donné un niveau X de production fixé au préalable, dans ce cas la fonction de Lagrange prend la forme $\emptyset = wL + rK + \lambda(X - f(K, L))$.

Où λ désigne le multiplicateur de Lagrange.

Les conditions de premier ordre pour la minimisation de \emptyset s'écrivent sous la forme :

$$\emptyset_l = w - \lambda f_l = 0.$$

$$\emptyset_k = r - \lambda f_k = 0.$$

$$\emptyset_\lambda = X - f(K, L) = 0.$$

17.3 Maximisation du profit

Le but ultime de l'entrepreneur étant de maximiser le profit, on peut envisager un programme où l'entreprise est libre de faire varier aussi bien le niveau du budget consacré à l'achat des facteurs de production que le niveau de l'output produit, le profit de l'entreprise est alors défini comme la différence entre le revenu total (PX) obtenu grâce à la vente de l'output et le coût de production (C) supporté pour produire ce dernier, soit :

$$\mathbf{J} = \mathbf{pX} - \mathbf{C} \text{ où: } P \text{ désigne le prix donné de l'output } X.$$

En remplaçant X et C par leurs valeurs respectives, l'équation précédente prend la forme :

$$\mathbf{J} = \mathbf{pf(K, L)} - (\mathbf{rK} - \mathbf{wL}).$$

Les conditions de premier ordre pour la maximisation de \mathbf{J} s'écrivent :

$$\mathbf{dJ / dl} = \mathbf{pfl} - \mathbf{w} = \mathbf{0}.$$

$$\mathbf{dJ / dk} - \mathbf{r} = \mathbf{0}.$$

$$\text{Soit : } \mathbf{PfL} = \mathbf{w} \text{ et } \mathbf{Pfk} = \mathbf{r}.$$

Soulignent qu'à l'équilibre, les valeurs des productivités marginales (PfL et PfK), des facteurs L et K doivent être égales aux prix respectifs de ces derniers.¹

Le taux marginal de substitution technique (TMST)

$$\mathbf{TMST} = - \mathbf{dk / dl} = \mathbf{fl / fk} = \mathbf{ppmgl / ppmgk}$$

18. Les coûts de production

Lorsque l'entreprise utilise des ressources pour produire le bien X au lieu du bien Y, elle fait face aussi bien à un coût privé qu'à un coût social. En effet, l'entreprise achète des ressources pour produire et vendre le bien X. La différence entre le revenu de ses ventes et le coût de ses dépenses (coût privé) permet à l'entreprise de calculer son profit comptable.

¹ BENDIB Rachid, op. cit, p42,, p53

18.1 Les fonctions de coût de court terme

Le coût à court terme exprimés au coût total CT est divisé en deux parties un coût variable (CV) qui dépend du niveau de la production et un coût fixe (CF) qui est supporté par l'entreprise quel que soit le niveau de production.

$$CT = CV + CF = C(X) + b.$$

18.2 Les fonctions de coût de long terme

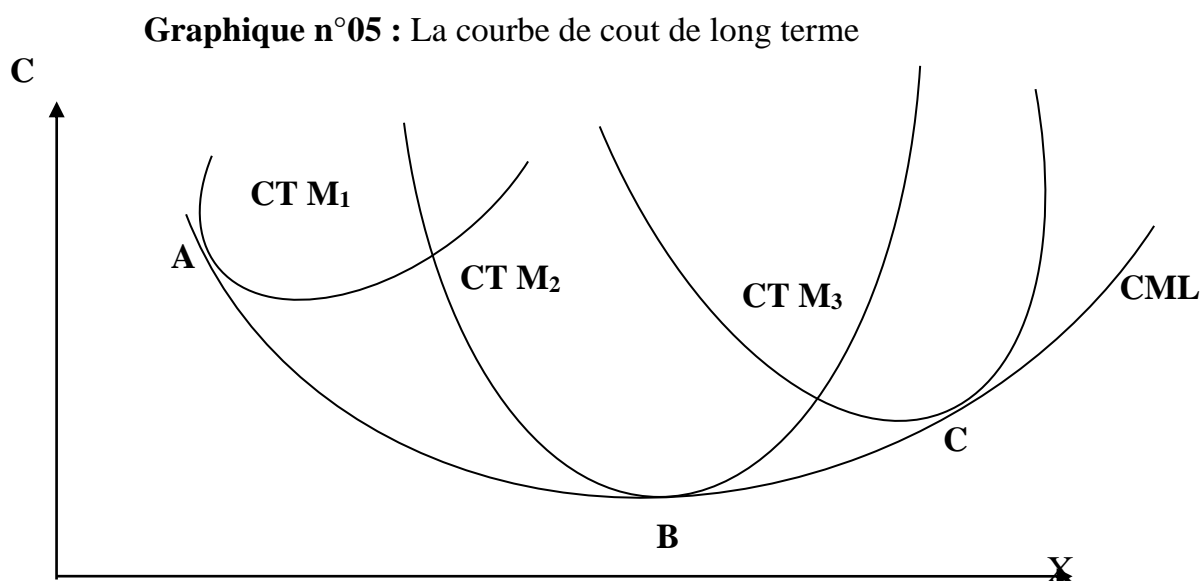
Le coût total C de long terme indique le coût minimal supporté par l'entreprise, en fonction de la quantité produite du bien X et des prix des facteurs de production K et L à long terme tous les facteurs de production sont

Variables par conséquent la combinaison productive optimale peut varier et l'entreprise peut l'adapter en fonction de l'évolution de son activité.

18.3 La qualité du management

Dans cette partie de l'audit de stratégie, un jugement devra être porté, sur la qualité du management de l'entreprise s'agissant en effet de formuler en fin l'analyse une appréciation sur les capacités d'évolution.

La courbe de coût totale de long terme est donc l'enveloppe des courbes de coût total de court terme par conséquent la courbe de coût moyen de long terme est aussi l'enveloppe des courbes de coût moyen de court terme, soit graphiquement :



source d'information : BENDIB Rachid , op. cit, p57

La courbe de coût moyen de long terme CML enveloppe les courbes de coût moyen de court terme CTM₁, CTM₂ et CTM₃.¹

Chaque courbe CTM_i est tangente en un point à la courbe CML et ce point indique le cout minimal pour le niveau de production concerné de cette

¹ BENDIB Rachid ,op. cit, p57

entreprise à terme. On s'attachera à analyser tout particulièrement les éléments suivants :

- La structure générale de l'entreprise ;
- La maîtrise de la gestion ;
- L'animation des hommes ;
- L'attention attachée à l'évolution de l'environnement.

25. La structure générale de l'entreprise

Toute structure se caractérise par la manière dont le management a conçu de regrouper les tâches, et donc les personnes pour procéder aux multiples opérations.

Il est bien évident que tout système d'organisation comporte des avantages et des inconvénients et aucune solution n'est parfaite.

26. La maîtrise de la gestion

Une bonne maîtrise de la gestion nécessite un système comprenant deux volets :

- Un volet à caractère prévisionnel (budget et plan à long terme) ;
- Un volet constitué par les procédures de suivi des opérations (comptabilité analytique et contrôle de gestion).

27. Le volet prévisionnel

Le volet prévisionnel est constitué normalement de deux éléments distincts :

- Le « plans » de l'entreprise qui selon les cas et en fonction du mode de planification choisi sera de type « plan de développement » ou bien « plan stratégique ».
- Les budget annuels.

L'appréciation portera d'abord sur la façon dont l'entreprise procède pour élaborer chaque année son « plan », l'on se reportera aux développements pour situer le type de planification qui est adopté, on s'attachera tout particulièrement à juger de la qualité de la réflexion stratégique de l'entreprise.

Pour ce qui est des budgets, on examinera essentiellement la manière dont sont établies les prévisions sur lesquelles sont fondés les objectifs des prévisions précisés.

28. Le volet « suivi des coûts »

Dans le cadre d'un audit de stratégie, on devra donc s'interroger sur la manière dont sont établis les prix de revient, et évaluer avec quelle pertinence les éléments fournis par les comptables, sont utilisés par la direction de l'entreprise, le décalage existant entre la vision comptable dans laquelle sont élaborés habituellement les prix de revient, et celle d'une stratégie.¹

29. Le volet contrôle de gestion

L'audit devra donc s'attacher à juger de la pertinence avec laquelle le contrôle de gestion a été conçu, le « maillage » choisi pour découper l'entreprise en différents budgets est-il le bon ? Et les éléments qui font l'objet d'un suivi permanent sont-ils les éléments pertinents sur lesquels il convient de focaliser l'attention de la direction on jugera également de la manière dont les prix de vente sont établis dans l'entreprise.

¹ CLAUDE Sicard, op. cit, p127, p128, p129

30. Auditer le « contrôle de gestion »

Le contrôle de gestion à une fonction de pilotage économique basé sur la comparaison entre les prévisions et les résultats obtenus, traduits sous forme d'indicateurs de performance. L'audit et le contrôle de gestion cohabitent dans de nombreuses entreprises privées et publiques. L'on peut dire que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources de l'entreprise sont utilisées de manière efficiente pour la réalisation de leurs objectifs, le contrôle de gestion est l'une des clés de la gouvernance. Le contrôle de gestion sera donc également au programme des audits internes.¹

Tableau n°14 : Le programme des audits internes

Mission de contrôle de gestion	Vérification en audit interne
Etape « plan »	
Elaborer des systèmes de planification et de pilotage de l'entreprise	Existe-il la mise en place et la mise en œuvre opérationnelle des éléments suivants : procédures de gestion aide au «(Reporting » gestion budgétaire, Gestion de la trésorerie, Gestion des stocks, Comptabilité analytique...) ?
Contribuer avec la direction financière à l'élaboration du plan de développement et de financement de la croissance	Analyse de l'existence et de la mise en œuvre d'un business plan
Etre une force de proposition au profit de la direction générale	Identification des principaux leviers de la performance, optimisation des ressources. Elaboration d'un processus d'aide à la décision, choix des investissements identification, sélection diffusion des meilleures pratiques. Veille technologique, veille informationnelle.
Assurer les interfaces entre toutes les directions de l'entreprise et les filiales dans un groupe.	Les processus de support de gestion sont-ils homogènes dans l'ensemble de la société ?
Relais de la politique qualité dans le processus de gestion	Toutes les activités qualité liées à la gestion de l'entreprise sont-elles intégrées dans le processus de gestion animé par le contrôle de gestion ?
Etape « DO »	
Mise en œuvre des systèmes de gestion et de comptabilité analytique	Quelle est l'efficacité constatée du système de gestion par lui-même ?
Calcule des coûts de revient par produit pour permettre la fixation ou le réajustement du prix de vente et l'analyse des marges	La communication entre les analystes de coûts et la fonction commerciale est elle satisfaisante ? ya-t-il une réaction immédiate au niveau des ventes quand les coûts de revient varient ? les analystes de coûts sont-ils positionnés de telle sorte qu'ils soient indépendants des groupes de pression ?
Etablissement des budgets, des tableaux de bords des indicateurs pertinents des rapports périodiques	Quel est le niveau de satisfaction des opérationnels quant à l'attribution des ressources pour leurs activités ? Quel usage est- il fait des indicateurs qui ont été produits ? Quelle est la fréquence du reporting , est- elle adaptée aux situation ?
Animation du personnel de cette activité	le contrôle de gestion est-il bien compris comme une aide à la gestion et non pas subi comme un contrôle de gendarme ?

Sous d'information : SERGE Bellut , op.cit, p 135.

¹ SERGE Bellut, op . cit,p 129, p134

31. Des bonnes pratiques en matière de gestion des risques d'entreprise

Des référentiels existent en matière de gestion des risques d'entreprise. Mais en France les lois et les règlements n'obligent pas à l'application d'un référentiel déterminé, et encore moins à l'application des référentiels du C.O.S.O relatifs à ce type de gestion.

Plusieurs façons permettent de maintenir le risque d'entreprise à un niveau acceptable faible.

- L'acceptation consciente et objective des risques en tenant compte de la tolérance au risque.
- Le transfert de ces risques à d'autres parties prenantes (par exemple, aux fournisseurs ou aux assureurs) .
 - La mise en place de procédures et de politiques appropriées de contrôle interne.
 - Le refus de s'engager dans une activité à risque trop importante.

32. Traitement de la menace contre les objectifs de l'entité

La gestion des risques d'entreprise et le contrôle interne doivent permettre de maîtriser le risque qu'une entité n'atteigne pas ses objectifs. Cette maîtrise concerne tous les dirigeants et ce risque est inhérent à la gestion même des entreprises, des organismes à but non lucratifs de l'entité, mais aussi des changements dans son environnement externe, des développements technologiques, des changements de règles légales et réglementaires, des changements dans son organisation ou encore de sa taille et de son activité. L'auditeur doit analyser d'une façon de plus en plus affinée, les objectifs et les stratégies qu'elle développe pour les atteindre.

33. Définition des objectifs et stratégies

Les objectifs et stratégies au niveau de l'activité et au niveau fonctionnel découlent directement des objectifs et stratégies fixés au niveau de l'entité interdépendants. Ils constituent le but que s'est fixé l'entité et les moyens qu'elle envisage d'utiliser pour l'atteindre.

La fixation des objectifs est un préalable à toute identification d'événements de nature à constituer un risque.

34. Analyse des objectifs présentés dans un exemple

Les développements qui suivent vont analyser les seuls objectifs ayant un lien direct avec les objectifs de l'audit et dans lesquels les risques que l'objectif ne soit pas atteint peuvent entraîner directement un risque d'anomalie dans les comptes.

L'objectif de maîtriser des activités ou des actions, relatif à la protection des ressources, à la rotation des stocks ,à l'utilisation des capacités et fonds de roulement, n'a pas, en principe, d'incidence directe sur l'audit.¹

¹ HAMZAOUI Mohamed, Op.cit, p83-p86,p91.

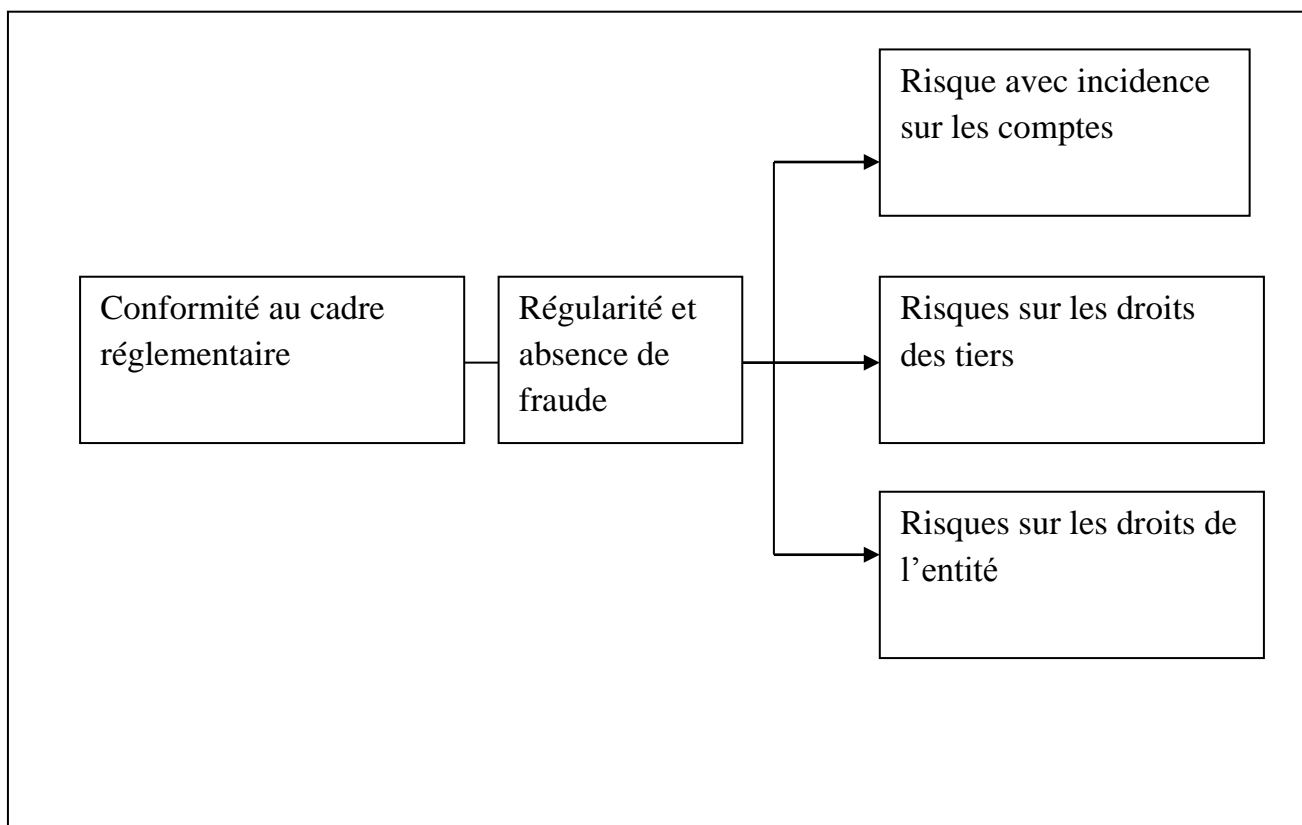
35. Audit de processus de réalisation et de support

L'audit démarre par un entretien avec le pilote du processus celui-ci vous répondra sur des éléments qui concernent son organisme mais aussi sur des éléments plus précis qui concernent son processus.²

36. Conformité au cadre réglementaire

La conformité aux textes légaux et réglementaires est l'un des objectifs sur lequel s'accordent toutes les définitions du contrôle interne .Le paragraphe22 de la norme ISA 315 précise que l'auditeur doit obtenir une compréhension du secteur d'activité dont relève l'entité de la réglementation et des autres facteurs externes incluant le référentiel comptable applicable. La norme renvoie à la norme ISA 250 prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états « financiers » pour des conditions additionnelles liées au référentiel légale et réglementaire applicable à l'entité et à l'activité .

Figure N° 08 : Exemple de modélisation des objectifs d'une entité commerciale ou industrielle pouvant concerner directement l'auditeur légal .



Source d'information : HAMZAOUI Mohamed, Audit Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, édition pearson éducation, France, 2008, p92.

² YVON Mouglin, Les nouvelles Pratiques de l'audit de management, édition AFNOR, France, 2008, p195.

Une entité se doit de respecter les lois et règlements en vigueur et c'est même l'une de ses toutes premières obligations. Pourtant, cet objectif est trop souvent négligé.¹

¹ HAMZAOUI Mohamed, Op.cit, p 91,p92.

Section 07: L'influence des normes internationales IAS/ IFRS sur le contrôle interne

Les normes comptables internationales IAS sont élaborées par l'international Accounting standards committee (IASC) qui vise à promouvoir un jeu unique des normes comptables afin de mobiliser le travail de l'auditeur .

Tableau N° 15 : Liste des normes IAS / IFRS

Désignation	CADRE CONCEPTUEL
IAS 1	Présentation des états financiers
Amendement IAS 1	Informations sur le capital
IAS 2	Les stocks
IAS 7	Le tableau de flux de trésorerie
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations Comptables et erreurs
IAS 10	Les évènements survenant après la clôture du bilan
IAS 11	Les contrats de construction
IAS 12	Les impôts sur le résultat
IAS 16	Les immobilisations corporelles
IAS 17	Les contrats de location
IAS 18	Les revenus des activités ordinaires
IAS 19	Les avantages du personnel
Amendement IAS 19	Traitement des gains et pertes actuariels des Régimes groupe et des informations à fournir
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique
IAS 21	Effets des variations du cours des monnaies étrangères
Amendement 21	Investissement net dans une activité à l'étranger
IAS 23	Coûts d'emprunt
IAS 24	Information relative aux parties liées
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
IAS 27	Etats financiers consolidés et individuels
IAS 28	Participations dans des entités associées
IAS 29	Information financière dans les économies hyper- inflationnistes
IAS 31	Participations dans des co- entreprises
IAS 32	Instruments financiers
IAS 33	Résultat par action
IAS 34	Information financière intermédiaire
IAS 36	Dépréciation d'actifs
IAS 37	Provisions passifs éventuels et actifs éventuels
IAS 38	Immobilisations incorporelles
IAS 39	Instruments financiers comptabilisation et évaluation
Amendement	Transition et comptabilisation initiale des actifs et passifs

I A S 39	Instruments financiers comptabilisation et évaluation
Amendement I A S 39	Transition et comptabilisation initiale des actifs et passifs financiers Couverture de flux de trésorerie au titre de transition futures intragroupe
Amendement I A S 39	Option juste valeur Eléments couverts éligibles
Amendement I A S 39 et IFRS7	Reclassement d'actifs financiers
Amendement I A S 39	Contrats de garantie financière
I A S 40	Immeubles de placement
I A S 41	Agriculture
I F R S 1	Première adoption des I F R S
Amendement I F R S 1 et 6	Exception à l'obligation de fournir une information Comparative pour I F R S 6
Amendment I F R S 1 et I A S 27	Détermination du coût d'une participation dans les états Financiers
I F R S 2	Paie ment en actions et assimilés
Amendment I F R S 2	Conditions d'acquisition et annulation
I F R S 3	Regroupements d'entreprises
I F R S 4	Contrats d'assurance
I F R S 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
I F R S 6	Prospection et évaluation des ressources minérales
I F R S 7	Instruments financiers, informations à fournir
I F R S 8	Segments opérationnels

source d'information : BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha , manuel comptabilité et audit, éditions Berti, Alger, 2013, p187- P189

1. Les méthodes de consolidation

La méthode de consolidation des sociétés dépend de leur position hiérarchique au sein du groupe, ainsi que du degré de contrôle que détient le groupe sur ces sociétés .

Le pourcentage de contrôle est le critère utilisé pour sélectionner les sociétés qui font partie de périmètre de consolidation.

2. La prise en compte de la fiscalité différée

La norme IAS 12 « IMPOTS sur le résultat » stipule que la charge où le produit d'impôt est égale au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice¹ .

¹BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha, manuel comptabilité et audit, éditions Berti, Alger, 2013, p 187, p 202, p 227, p 242.

Elle distingue donc, l'impôt exigible de l'impôt différé (actif et passif) .

Exemple : Une entreprise dégage un résultat comptable avant Impôt de 150000DA pour la détermination de son résultat fiscal, elle doit tenir compte des éléments suivants :

Réintégrations

- Participation des employeurs à l'effort de construction N – 1 : 5400DA .
- Plus-value sur ensemble immobilier sinistré ayant fait l'objet d'une indemnité d'assurance 6000 DA .

Le montant du bénéfice fiscal de l'entreprise pour l'année N s'élève à :

$$150000 + 6000 + 2400 - 5400 - 6000 \text{DA} = 147000 , \text{ si}$$

Le taux de l'impôt est de 25 (1/4) % .

Le montant de l'impôt exigible sera de $147000 \cdot 25(1/4) \% = 36750 \text{ DA}$

On enregistre donc au passif du bilan cette dette fiscale.

D	C	Désignation	D	C
695		Impôt sur les bénéfices	36750,00	
	444	Etat, impôt sur les résultats		36750,00

3. Les actifs financiers de transaction et les passifs de transaction

Selon les normes IAS / IFRS, ces actifs et passifs financiers sont évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat.

Exemple : le 1^{er} /02/ N une entreprise a acquis 580 actions X au cours de 39 DA, les frais d'acquisition représentent 2% au 31 /12/ . Le cours de l'action X s'élève à 45 DA . Les frais ont été comptabilisés en tant que charges et les titres en tant que VMP . Aucune plus – value n'a été constatée conformément au S.C.F .

En ce qui concerne le bilan de retraitement .

D	C	Désignation	D	C
273		Titres .immob de l'activité porte feuille 580.45	26100	
	508	Autres val mobilières de placement 580. 39		22620
	12	Résultat $(580 \times 6) \times 75 \frac{3}{4} \%$		2610
	134	Passif d'impôt différé $(580 \times 6) \times 25 \frac{1}{4} \%$		870

En ce qui concerne le compte de résultat :

D	C		D	C
12		Résultat	2610	
1386		Charge d'impôt différé	870	
	762	Revenue des actifs financiers (3480-462,4)		3027,6
	662	Autres charges financières frais sur titres		452,4

4. Les placements détenus jusqu'à l'échéance

Selon le référentiel IAS/ IFRS, ces placements sont évalués au coût amorti à l'aide du taux d'intérêt effectif. Le placement est comme suit :

$$2000 = 118 / (1+i)^1 + 118 / (1+i)^2 + 118 / (1+i)^3 + 118 / (1+i)^4 + 118 / (1+i)^5 + 118 / (1+i)^6 + 2500 / (1+i)^5, \quad i = 10\%$$

il s'agit là du véritable taux de rendement des obligations.

On tient compte en effet de tous les flux qu'elles engendrent

Tableau n° 16 : Calcule des placements

Année	Coût amorti début de période (1)	Produit financier A 10% (2)	Flux de Trésorerie (3)	Coût amorti fin de période (1)+(2)-(3)
31/12/ N-1	2000	200	118	2082
31/12/N	2082	208	118	2172
31/12/N+1	2172	217	118	2271
31/12/ N+2	2271	227	118	2380
31/12/N+3	2380	2380	2618	-
		1090	3090	

source d'information : 1 BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe , KHELASSI Rédha , Op .cit, p243

Les retraitements suivants doivent être opérés. En ce qui concerne le bilan N

D	C	Désignation	D	C
506		Obligations	2172	
	272	Titres représentatifs de droit de créance		2000
	134	Passif d'impôt différé (2172-2000) x251/4%		43
	12	Résultat (208-118).75 3 /4%		67,5
	106	Réserves (200-118) .753/4%		51,5

En ce qui concerne le compte de résultat N

D	C	Désignation	D	C
12...		Résultat	67,5	
1386		Charge d'impôt différé	22,5	
762		Revenu des actifs financiers (208-118)		90

5. Les autres dettes financières

Les autres dettes financières doivent être évaluées au coût amorti, selon le référentiel IAS/ IFRS par ailleurs, certains instruments financiers sont décomposables en un passif financier et en un instrument donnant accès aux capitaux propres. Un emprunt hybride est un emprunt ayant une composante dette et une composante capitaux propres¹.

¹ BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha, op .cit, p 243, p 245.

6. Couverture de juste valeur

Le profit ou la perte résultant de la réévaluation de l'instrument de couverture à la juste valeur doit être comptabilisé (e) immédiatement en résultat . Le profit ou la perte sur l'élément couvert attribuable au risque couvert doit ajuster la valeur comptable de l'élément couvert et être comptabilisé en résultat .

7. Couverture de flux de trésorerie

La partie efficace de la couverture doit être enregistrée directement en capitaux propres et la partie inefficace de la couverture doit être comptabilisée immédiatement en résultat net .

Exemple Le 1^{er} juillet, N une entreprise a pris un engagement avec la banque X d'un swap de taux d'intérêt pour couverture d'un emprunt à taux variable de 150 000 DA sur 4 ans remboursable in fine auprès de la banque Y la prime a été payée 2000 DA la banque A garantit un taux fixe de 5% . Le 15 septembre, N le taux variable est de 5% il s'élève à 6 % . Le 31 décembre , la valeur du Swap est estimée le 31 /12/ a 7000 DA les retraitements suivants doivent être opérés en vue de la consolidation selon le référentiel IAS/ IFRS en ce qui concerne le bilan, il convient de retraiter le SWAP¹ .

D	C	Désignation	D	C
762		Autres produits financiers	7000	
		Swaps de taux d'intérêt		
	12..	Résultat (2000 x753/4 %)		1500
	134	Passif d'impôt différé		1562
		(2000.251/4%)+(7000-2000-750) .251/4%		
	105	Ecart de réévaluation d'instruments		3188
		Financiers (7000- 2000-750)x75 ¾%		
	487	Produits constatés d'avance		750

Le SWAP sur matière première, qui échange un prix fixe déterminé au moment de la conclusion du contrat, contre un prix variable en général calculé comme la moyenne d'un indice sur une période future .

D	C	Désignation	D	C
12..		Résultat	1500	
134		Charges d'impôt différé	500	
	627	Services bancaires et assimilés		2000

Les stocks En particulier, selon la norme IAS 2 « stocks », les stocks doivent comprendre l'amortissement des frais de développement alors qu'il ne s'agit que d'une possibilité pour le S. C. F. En outre, selon la norme I. A. S 2 , les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de valeur nette de réalisation .

¹BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha, Op. cit, p 249-p 252

Exemple : L'entreprise au 31 /12/ N-1 , les amortissements s'élèvent à 1500 au 31 /12/N, ils sont de 2000.

Les écritures de retraitement sont les suivantes :

En ce qui concerne le bilan

D	C	Désignation	D	C
355		Stocks de produits finis	2000	
	134	Passif d'impôt différé (2000x.25 1/4%)		500
	106	Réserves (1500.75 3/4%)		1125
	12	Résultat (2000- 1500) .75% 3/4%		375

En ce qui concerne le compte de résultat ,il convient de corriger le montant de la production stockée (variation de stocks de produits finis) et par conséquent le résultat et l'impôt .

D	C	Désignation	D	C
12..		Résultat	375	
1386		Charges d'impôt différé	125	
	355	Production stockée		500

8. Les contrats de construction

Un contrat de construction est dit à long terme lorsque les travaux s'étendent sur une période qui concerne plus d'un exercice .

La norme I AS 11 « contrats de construction » impose l'utilisation de la méthode du pourcentage d'avancement¹ .

Le S.C.F autorise deux méthodes de comptabilisation des contrats à long terme, la méthode à l'avancement et la méthode à l'achèvement. La première est cependant considérée comme préférentielle .

Exemple: Une entreprise lance en /07/ N un chantier de travaux de construction qui doit se terminer en N+1 .Le produit attendu de ce chantier est estimé à 525000DA ,elle enregistre ses produits à l'achèvement .

Au 31 / 12/ N, les charges engagées ou restant à engager sont les suivants :

Tableau n°17 : Les charges engagées ou restant à engager .

Désignation	N	N+1
Charges directes de production	120 000	150 000
Charges indirectes de production	60 000	84 000
Charges de distribution		36 000
Quote-part de frais généraux	30 000	60 000
TOTAL	210 000	330 000

source d'information : BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha,op. cit, p 270

¹BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha, op . cit, p252,p 269

Les frais généraux ne faisant pas partie du coût du contrat, le coût total peut être estimé à :

- Dépenses N : 180 000 .
- Dépenses N+ 1 : 270 000 .
- Soit au total : 450 000 .

Le contrat est donc bénéficiaire pour 75000 DA.

Le degré d'avancement au 31/12/ N est égal à 180 000/ 450000 soit 40% .

Le chiffre d'affaires à constater est donc de 525 000x40%, soit 210 000DA .

Ce qui permettra de dégager une marge avant impôt de 30000 DA

$$(210000,00 - 180000,00) = 30000$$

Les retraitements ci- après seront effectués

En ce qui concerne le bilan

D	C	Désignation	D	C
418		Clients factures à établir (210 000. 1,17)	245700	
	4451	Etat, TVA sur facture à établir (210000x0,17)		35700
	331	Stocks de produits en cours		180000
	134	Passif d'impôt différé (75000x40% x25 1/4%)		7500
	12	Résultat (75000x40x75 3/4%)		22500

En ce qui concerne le compte de résultat

D	C	Désignation	D	C
12..		Résultat	22500	
133		Charge d'impôt différé	7500	
331		Variation de stocks de travaux en cours	180000	
	232	Travaux (525000.40%)		210000

Les produits sont disponibles , identifiés et prêts à être livrés a l'acheteur au moment de la comptabilisation de la vente .

L'acheteur reconnaît spécifiquement les instructions de livraison différée

En ce qui concerne le bilan , il s'agit d'annuler la créance ¹

D	C	Désignation	D	C
12..		Résultat	25860	
134		Passif d'impôt différé	8620	
	411	Clients		34480

¹BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha,op . cit,p 270

En ce qui concerne le compte de résultat, il convient d'annuler la vente .

D	C	Désignation	D	C
701		Vente de produit finis	34480	
	12	Résultat		25860
	1387	Produits d'impôts		8620
		Différé		

9. Les produits des activités ordinaires

Selon la norme IAS 18 produits des activités ordinaires, les produits des activités ordinaires sont définis comme les entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires, lorsque les entrées conduisent à des augmentations de capitaux propres ¹ (par le biais de l'augmentation du résultat) autres que les augmentations relatives aux contributions des participants aux capitaux propres, les produits des activités ordinaires provenant de la vente de bien.

10. Le coût des emprunts

La norme IAS 23 « coûts d'emprunts » impose que les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible soient incorporés dans le coût de cet actif . Le S. C. F autorise également cette incorporation des coûts d'emprunt dans la valeur de l'actif, mais elle n'est pas obligatoire .

11. Les transactions en monnaie étrangère

Des divergences apparaissent entre le S. C. F et le référentiel I AS / IFRS selon la norme IAS 21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères.

Une transaction en monnaie étrangère est enregistrée lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie fonctionnelle (de fonctionnement) en appliquant au montant, en monnaie étrangère le cours de change immédiat entre la monnaie de fonctionnement et la monnaie étrangère à la date de la transaction.

A la date de clôture, les éléments monétaires (créances, dettes, VMP...) en monnaie étrangères doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture, les écarts de change résultant de la présentation d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés pour les comptabiliser initialement au cours de l'exercice doivent être comptabilisés en produits (gain de change) ou en charges (pertes de change) .

12. Les subventions

Selon la norme I. A.S / 20 comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique, les subventions publiques liées à des actifs

¹BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha , op .cit,p 270

peuvent être comptabilisées soit au passif du bilan (comme le prévoit le . (S.C .F),soit en déduction du coût des actifs financiers.

Selon la norme I. A.S 20, les subventions d'exploitation ou d'équilibre sont présentées soit dans les produits, soit en réduction des charges, alors que le S.C.F prévoit uniquement leur enregistrement dans les produits .

Exemple : Une entreprise a reçu une subvention d'investissement de 20000DA en N-2 afin de financer en partie une machine amortissable linéairement sur 5ans. Dans les comptes sociaux figurent les postes suivants :Au passif du bilan subventions d'investissement 20 000DA, subvention d'investissement inscrite Au compte de résultat 8000 quote part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice 4000DA .

Selon les normes I A S / I F R S en passe les écritures suivantes¹

D	C	Désignation	D	C
131		Subventions d'équipements.	20000	
	132	Autres subventions d'investissement inscrit au compte de résultat.		8000
	487	Produits constatés d'avance subventions d'investissement.		12000

13.Quesque les normes comptables internationales ?

En outre l'article 2 du règlement précise le terme de«normes comptables internationales», il s'agit des normes comptables internationales IAS (International Accounting Standarts) destinées à devenir des normes internationales d'information financière libellées IFRS (International Financial Reporting Standarts) ,

14.Le préparateur des normes comptables internationales : L'IASB

L'International Accounting Standards Board (IASB) est un organisme indépendant chargé d'élaborer les normes comptables internationales IAS / IFRS . Successeur de l'IASC crée en 1973 , il est chapeauté par une fondation de dix- neuf membres .²

¹BERTIN Elisabeth , GODOWSKI Christophe KHELASSI Rédha, op. cit, p260, p 261.

² A .JALLET –AUGUSTE ,E .Ducasse Normes comptables internationales IAS/IFRS éditions de boeck université Bruxelles 2010 ,P 10

Section 08 : Une vue générale sur la gouvernance d'entreprise : Les débats sur la gouvernance de l'entreprise ont longtemps été centrés sur les aspects financiers, cherchant à améliorer la qualité du reporting financier.

1. Définition de la gouvernance

La gouvernance en quelques mots n'est autre que la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs (règles, normes, protocoles, conventions, contrats...) pour assurer une meilleure coordination des parties prenantes d'une organisation, chacune détenant une parcelle de pouvoir afin de prendre des décisions consensuelles et de lancer des actions concertées.

2. Définition de la gouvernance d'entreprise

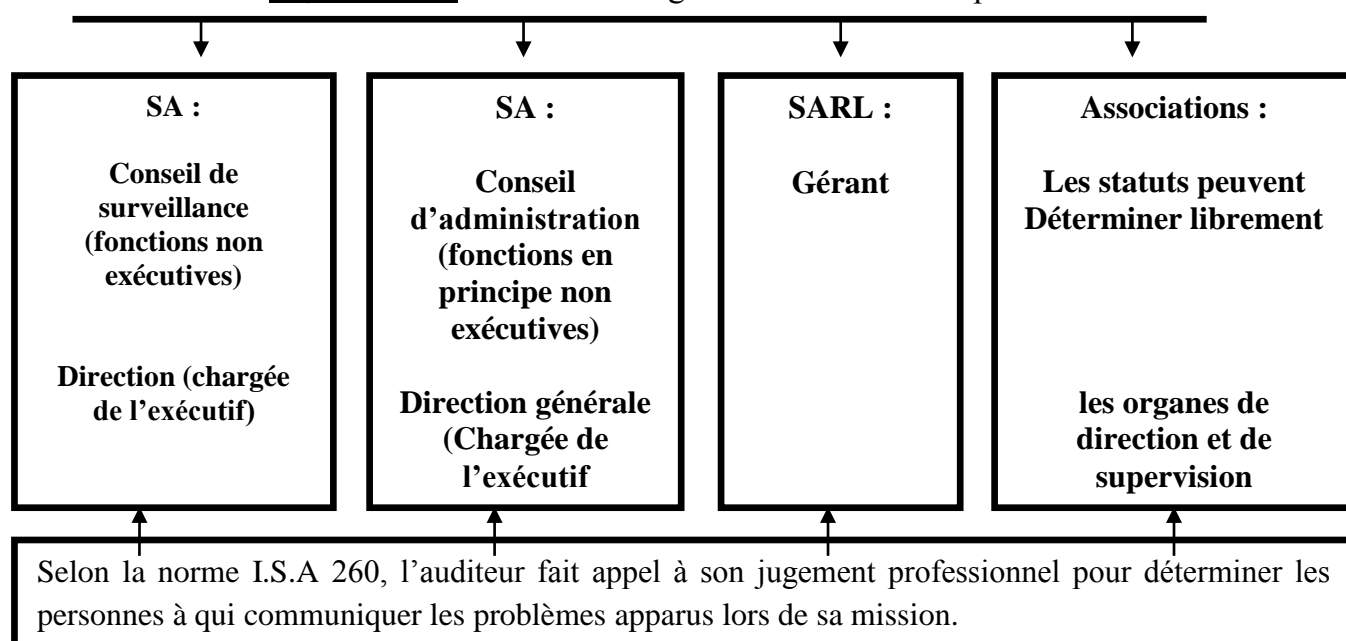
En substance, la gouvernance d'entreprise propose une nouvelle conception du processus de décision accordant toute sa place à la concertation entre les parties prenantes, les stakeholders encadrées par lois et règles comptables assurant l'indispensable transparence. La gouvernance d'entreprise définit ainsi les devoirs (devoir de la loyauté notamment) de chacune des parties prenantes.

3. Définition du gouvernement d'entreprise selon la norme I.S.A 260 (norme d'audit)

Le paragraphe 3 de cette norme précise que le terme « gouvernement d'entreprise » désigne les personnes qui ont la responsabilité de définir la stratégie et les politiques de l'entité et qui sont impliquées dans la supervision et le contrôle des activités de celle-ci. Elles ont généralement la charge de s'assurer que l'entité œuvre à la réalisation des objectifs fixés, d'établir et de présenter les rapports financiers et ont à rendre compte de leurs actions aux personnes qui les ont désignées.

3.1 Personne composant le gouvernement d'entreprise en France

Figure N° 09 : Structure du gouvernement d'entreprise.



¹ Source d'information : HAMZAOUI Mohamed, op. cit, p26.

¹ HAMZAOUI Mohamed, Gestion des risques et contrôle interne, op.cit, p25.

L'auditeur pourra décider de communiquer, selon l'importance des questions, soit avec le comité d'audit, soit avec le conseil d'administration.

Le pouvoir de gestion est par conséquent réparti entre le directeur général qui assume la gestion courante, et le conseil d'administration, qui contrôle cette gestion et décide des orientations stratégiques de la société. Les administrateurs et le directeur général sont responsables, individuellement ou solidairement selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés anonymes, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion.

4. Le rôle de la gouvernance dans le processus de création de valeur durable

Le rôle de la gouvernance dans le cadre de l'approche cognitive, est de favoriser l'identification et l'exploitation des opportunités de croissance créatrices de valeur durable. Dans cette perspective, la gouvernance et ses dispositifs peuvent être évalués au regard de leur influence sur les différentes dimensions cognitives du processus de création de valeur, à titre d'exemple de critère d'évaluation, on citera l'apport de compétences, de connaissances d'expertise et d'expérience des administrateurs dans la sélection des investissements et les choix de financement ¹.

5. Le gouvernement d'entreprise

Le gouvernement d'entreprise fait référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et autres parties prenantes. Elle détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus. The European corporate governance institute.

(www.ecgi.org) récapitule les codes en matière de gouvernement d'entreprise de différents pays du monde. La prise de connaissance de ces textes atteste d'une large diversité dans la conception du gouvernement d'entreprise. L'IIA en a établi dans son livre blanc, une liste dont nous présentons ici les principaux éléments, prévoir que les membres du conseil possèdent les qualifications et l'expérience appropriées, ainsi qu'une bonne connaissance du fonctionnement de l'organisation.

- Contribuer à la définition de la stratégie de l'organisation, notamment en dotant les acteurs de la gouvernance des informations nécessaires pour se faire, contribuer à la définition de ² la structure organisationnelle qui participe à la réalisation de la stratégie de l'organisation, instaurer une politique de gouvernement d'entreprise concernant la surveillance des résultats obtenus.
- Prévoir les interactions nécessaires entre le conseil, la direction et les auditeurs internes et externes, contribuer à la mise en œuvre d'un système de contrôle efficace supervisé par la direction.

¹ CHRISTIAN Hoarau, analyse et évaluation financière des entreprises et des groupes, édition librairie vuibert, France, Paris, 2008, p 240.

² SCHIEK . P j . VERA Bourrouilh-Parège, Audit interne et référentiels de risque, édition dunod, France, paris, 2010, p8, p07.

- Faire appel de manière efficace aux auditeurs internes qui doivent disposer par ailleurs d'une indépendance pour garantir leur objectivité et des ressources suffisantes pour mener à bien leur mission .
- Faire appel de manière efficace aux auditeurs externes en s'assurant de l'adéquation de leur indépendance, de leurs ressources et de leur champ d'activité, communiquer de manière appropriée les informations pertinentes aux parties prenantes.
- Comparer les processus de gouvernement d'entreprise de l'organisation avec les bonnes pratiques reconnues et les réglementations en vigueur¹.

6. Une information standardisée et clarifiée sur la pratique du gouvernement d'entreprise

Le rapport recommande que les rapports annuels contiennent une information précise sur le profil des administrateurs (âge, fonction principale, date et début de leur mandats détenus dans des sociétés cotées françaises et étrangères autres que celles de leur groupe participation à un comité et nombre d'actions détenues .

Une désignation des administrateurs indépendants, une indication du nombre de réunions du conseil et des comités, une publication plus ²rapide des comptes semestriels et annuels .

7. Identifier les parties prenantes

L'image vaut parfois mille mots c'est dans cette esprit qu'une cartographie des parties prenantes est établie. Elle a un rôle d'inventaire en catégorisant les différentes parties prenantes et en soulignant leurs relation entre elles et avec l'entreprise, tout ceci de manière visuelle. L'établissement de la carte des parties prenantes n'est pas un simple exercice graphique ayant pour objectif de figurer en bonne place sur les documents de communication, il est nécessaire, voire stratégique pour l'organisation afin de gagner le soutien de l'ensemble de ces parties ³ prenantes internes comme les actionnaires et les salariés, mais aussi externes comme les clients, les territoires les ONG.

8. Vers une contingence sectorielle

Chacun des secteurs d'activité comporte des enjeux bien identifiés en termes de développement durable. Ce sont généralement des secteurs industriels tout entier qui sont interpellés sur leurs pratiques et leurs stratégies de développement durable.

9. Engager les parties prenantes

L'engagement des parties prenantes est une notion en pleine émergence dans la gouvernance des parties prenantes, elle renvoie à une stratégie beaucoup plus inclusive des parties prenantes et reflète nécessité de reconnaître l'existence de certains risques .

¹ SCHICK Pierre , VERA Jacques, BOURROUJH Olivier – Parége,op. cit, p8, p9 .

² MELLETT Richard la dynamique du gouvernement d'entreprise, édition d'organisation,France, Paris, 2003, p17

³ LIGALENS Jacques , POINT Sebastien , vers une nouvelle gouvernance des entreprises,édition dumod,France, paris, 2009, p137, p135

9.1. Gouverner pour les parties prenantes, le rôle des rapports de développement durable

Gouverner pour les parties prenantes suppose, pour les entreprises, de rendre compte (et des comptes) à leurs parties prenantes . la mise en place de la loi oblige désormais les entreprises françaises à produire chaque année un rapport évaluant l'impacte social et sociétale de leur activité . Le rapport sur la responsabilité sociale et sociétale des entreprises constituent un outil de communication avec les parties prenantes à propos de la gestion et du rendement d'une entreprise sur son triple résultat .

9.2. Définir les attentes en terme de reporting

Si le respect de l'environnement et du social est encore perçu par certaines entreprises comme une contrainte et surtout comme une contrainte financière, il devient progressivement une préoccupation dont l'entreprise apprend à tirer un bénéfice. Dans la perspective d'une nouvelle gouvernance, le rôle des rapports n'a plus pour vocation à être simplement informatif ou de rendre des comptes, désormais les rapports sont pensés, élaborés et utilisés pour créer de la business value¹.

9.3. Gouverner avec les parties prenantes vers le développement durable

Gouverner avec les parties prenantes suppose d'abord de les reconnaître plusieurs logiques de catégorisation sont envisageables, certains d'entre elles s'inspirent du droit et opposent ainsi les parties prenantes ayant des droits vis-à-vis de l'entreprise (droit de propriété, droit des contrats commerciaux ou droit du travail) à celles qui n'ont pas de droits mais simplement des intérêts .

10. Les salariés et les syndicats

La place des salariés et des syndicats dans la gouvernance des entreprises revêt de multiples formes. Dans certains cas, le salarié peut se retrouver de part et d'autre de la séparation entre le capital et le travail, c'est le cas des coopératives. Dans d'autres cas des représentants des salariés, des syndicalistes le plus souvent siègent au conseil d'administration .

11. L'actionnaire comme porteur d'une vision stratégique

Des assemblées générales houleuses, des conseils d'administration interminables, des dirigeants adaptés du show- busines, des actionnaires ² minoritaires, particulièrement incisifs l'asymétrie d'information et la sophistication technique des critères de calcul et des normes comptables sont grandes.

12. L'actionnaire et le stratège: la classique répartition des rôles

Depuis l'œuvre séminale de Berle et Means sur la séparation propriétaire gestionnaire, l'entreprise managériale analysée est mise en scène, historiquement par (Chandler, 1977) constitue le centre de gravité et le schéma de référence explicite ou implicite des recherches en finance organisationnelle comme en stratégie, on peut même considérer que c'est elle qui a appelé et justifié le développement d'un corps de connaissances de techniques, ou à tout le moins de discours, nécessaire aux managers

¹ LIGALENS Jacques , POINT Sebastien, op. cit, p 17, p36, p10, p137, p135, p43, p73

² JEAN -Philippe Denis ALAIN MURIELLE Franck, gouvernances stratégies des groupes édition la voisier,France,paris, 2011, p111 .

professionnels non détenteurs de droits de propriété pour légitimer leurs décisions, mettre en mots leurs compétences et donc conforter leur pouvoir. Cette firme Chandlerienne est cependant loin de rendre compte de situations aussi contrastées que l'ont été le sont et le seront peut-être encore les modes de gouvernement d'entreprise (GE). Par ailleurs, les P.M.-E « les moyennes » entreprises familiales allemandes, françaises ou italiennes, inspirent de nouvelles analyses qui alimentent le débat sur la convergence ou la divergence des systèmes de GE.

13. Que sont devenus les actionnaires

L'influence de l'actionnariat sur la stratégie de l'entreprise peut-elle être identique selon que près de 60 % du capital des sociétés cotées est détenu par d'autres entreprises comme en France où que 50% c'est par les ménages comme aux États-Unis, ou encore que 44% appartient à des fonds institutionnels au Royaume-Uni (Orléans, 1999) ?

14. Mode de gouvernement et management stratégique des groupes

A ce stade, la réarticulation s'impose, le management stratégique ne peut plus laisser derrière le rideau les comportements, les exigences et le pouvoir des actionnaires et plus généralement du pouvoir financier pour reprendre le vocabulaire d'Orléans symétriquement la recherche sur le GE gagne à s'enrichir des avancées de la pensée stratégique et notamment de celles qui portent sur les liens entre les processus plans – contrôle, les stratégies développées et les structurations mises en œuvre au sein des groupes¹.

14.1. Les parties prenantes économiques

Les parties prenantes économiques sont celles qui sont liées à l'entreprise par des intérêts économiques, les prêteurs d'argent, les consommateurs et les fournisseurs notamment.

14.2. Les consommateurs

Il convient en premier lieu, d'établir quelques différences entre le client, le consommateur et l'utilisateur. Le client achète un produit, il le paye. Le client peut être le consommateur, mais le consommateur ne peut pas être le client, c'est le cas par exemple des jeunes enfants. Enfin, le terme d'utilisateur est souvent utilisé pour des services publics qui peuvent être payants ou gratuits. La place et le rôle des clients sont assez évidents, pour certains ils occupent la première place devant les actionnaires.

14.3. Les fournisseurs

Pour les fournisseurs comme pour les consommateurs, il existe une continuation entre une conception strictement transactionnelle de la relation avec les fournisseurs et une conception relationnelle. La recherche en gestion a d'ailleurs démontré que les bénéfices passés tirés de la relation d'affaires entre client et fournisseur sont un antécédent et un prédicateur de la qualité de la relation future².

¹ JEAN –Philippe Denis ALAIN MURIELLE Franck, op cit, p 112,p113,p121

² LIGALENS Jacques, POINT Sebastien, op. cit, p 94

15. La stratégie territoriale des groupes de style contrôleur

Le style contrôleur attire des groupes qui centrent leur développement autour d'un cœur de métier fort via des activités complémentaires et proches en termes de facteurs clés de succès. Ce style de management¹ nécessite une tête de groupe forte réunissant l'essentiel des compétences stratégiques et des activités de conception du développement (marketing, design, formation) et de pilotage de la stratégie (contrôle de gestion, planification stratégique, etc), la stratégie territoriale de groupes attirés par un style contrôleur bénéficie en premier lieu au territoire d'implantation du siège. En raison du nombre et de l'importance des fonctions de décision, de conception et d'innovation qui le compose, le siège est ancré dans son territoire, le siège induit donc des activités économiques autour de lui. Une lecture stratégique des théories de la gouvernance s'appuie sur le tableau de Charreaux 2006 intitulé les théories micro de la gouvernance de la firme .

Tableau n° 18 : Les théories micro de la gouvernance de la firme

Théories de la gouvernance	Disciplinaire		Cognitive	
	Actionnariale	Partenariale	Actionnariale	Partenariale
Théories de la firme support	Théories positive et normative de l'agence	Théories positive et normative de l'agence, étendues a plusieurs parties prenantes	Théorie patrimoniale, Théorie de l'entreprise Familiale	Théorie comportementale Théorie évolutionniste Théorie des ressources et compétences

source d'information : JEAN –Philippe Denis ALAIN MURIELLE Franck gouvernance et stratégie des groupes la voisier paris 2011² P 249

16. La démocratisation

Comment peut –on instaurer la démocratie dans l'entreprise, la réponse est loin d'être évidente. Un vote par tête par exemple ne nous indique ni qui vote, ni l'objet des votes . Aussi nous faut –il scinder la question en deux : quels sont les moyens nécessaires a la mise en place d'une démocratie au sein de l'entreprise ? Quelles sont les personnes concernées par ce processus³ ?

17. La participation pluraliste dans la prise de décision

La loi reconnaît déjà de tels droits dans le cas des conventions collectives. Les dirigeants ne peuvent imposer des accords salariaux de manière unilatérale, mais doivent bien au contraire partager les pouvoirs de décision avec les représentants des salariés, et la plupart des observateurs s'accordent à dire que cette démarche a été

¹ JEAN –Philippe Denis ALAIN MURIELLE Franck Ithem, p200,p201, p248

² JEAN –Philippe Denis ALAIN MURIELLE Franck, op .cit, p 249

³ MINTZBERG Henry . pouvoir et gouvernement d'entreprise édition d'organisation, paris, France, 2004, p51

bénéfique pour les dirigeants aussi bien que pour les travailleurs, étant données les pressions croissantes des groupements de consommateurs et d'écologistes entre autres.

18. La réglementation

En théorie, vouloir réglementer une entreprise peut sembler aussi simple que démocratiser une entreprise semble compliqué, dans la pratique bien sur, il en va tout autrement, aux yeux des défenseurs de la réglementation .

19L' émergence du rôle du gouvernement dans la réglementation de l'entreprise

Lors de cette étude, nous allons envisager la réglementation dans une perspective plus large. Sous le terme règlement, nous incluons toutes les formes de contraintes imposées à l'entreprise par le gouvernement, ainsi que les interventions menées par ce dernier dans le monde des affaires .Ces interventions peuvent se faire avec bien des façons et concerner bien des sujets. Ainsi, la réglementation permet – elle à la démocratisation d'être menée à bien .Selon toute vraisemblance, la réglementation convient tout à fait quand il s'agit de contrôler les externalités, à savoir imputer des coûts à des industries ou à des organismes particuliers, autrement dit, la réglementation est le moyen qui sied logiquement pour obliger les entreprises à payer la totalité des coûts liés à leurs activités ¹ .

20. Le rôle et le fonctionnement des conseils d'administration

20.1. Le rôle des comités

Le rapport se place dans la continuité des rapports Vienot et dans l'esprit du droit des sociétés, quant au rôle du conseil et la nécessité de la présence de comités en son sein pour traiter des sujets suivants, l'examen des comptes, le suivi de l'audit interne, la sélection des commissaires au comptes, la politique des rémunérations et des stocks option, la nominations des administrateurs et des mandataires sociaux².

20.2. La pression et son environnement

Sur le schéma du fer à cheval, la pression se situé à droite de la réglementation, car on estime que cette dernière exerce un pouvoir fondamentalement plus conséquent sur l'entreprise et que le gouvernement a le droit de se substituer au pouvoir de l'entreprise grâce à des contraintes officielles .En revanche, les partisans de la pression admettent que les dirigeants d'entreprises en tant que tels jouissent d'un pouvoir de décision et qu'ils l'exercent .En réalité, nombreux sont ceux qui ont commencé à comprendre qu'il est souvent plus facile et plus rentable d'obtenir des changements en faisant pression sur les chefs d'entreprises que d'utiliser la manière traditionnelle qui consiste à contraindre le législateur.

20.3. La confiance

La confiance et la socialisation sont aussi vieilles que les affaires. En Amérique dans la période précédant la guerre de sécession, le cas de conscience du chef

¹ MINTZBERG Henry , op. cit, p 81, p86- p88

² MIELLET Richard . La dynamique du gouvernement d'entreprise, édition d'organisation France, Paris 2003, p23 .

d'entreprise était de concilier ses croyances religieuses et les opportunités d'enrichissement économique, aussi la « confiance » est-elle la position la plus prisée de l'administrateur vraiment professionnel. Il ne rend pas seulement compte aux actionnaires mais se sent responsable à l'égard de tous. C'est ici que se situe le véritable coordinateur hors classe pour reprendre le terme de Papandrea (1952), c'est lui qui sait établir un équilibre entre les différents types de buts et du besoins de la société au sein de laquelle l'entreprise opère. Faire en sorte que la gestion d'une entreprise reste autonome et assurément privée est des besoins essentiels à toute société, c'est un facteur essentiel à une société libre, c'est un facteur essentiel à une société performante .

21. Etude sur la responsabilité sociale

Les enquêtes menées auprès des employés sur la responsabilité sociale de leur entreprise n'ont pas été particulièrement encourageantes .Brenner et Molander (1977) ont comparé les résultats de leur enquête menée auprès des lecteurs de la revue Harvard Business Review avec ceux d'une enquête réalisée quinze ans plus tôt. Ils ont conclu que les personnes interrogées sont un peu plus cyniques qu'autre fois face au respect de l'éthique de leurs collègues ¹.

22. Les statuts

Les statuts peuvent prévoir des clauses particulières relatives aux fonctions d'administrateur. Elles sont parfaitement valables à la seule condition de ne pas porter atteinte à la liberté de vote de l'assemblée, ainsi les statuts peuvent prévoir :

- La répartition des sièges entre telle ou telle catégorie d'actionnaires.
- De ne nommer que des personnes physiques.
- De fixer la limite d'âge des administrateurs .
- De limiter la durée des mandats .
- De fixer les limitations du nationalité .

22.1. Désignation ou second degré

Conseil d'administration, conseil de surveillance .

22.2. Désignation par le conseil d'administration

- Le président .
- Le directeur général.
- Le directeur général délégué sur proposition du directeur générale (conserve son mandat jusqu'à la nomination du nouveau directeur général) .

22.3 Désignation par le conseil de surveillance

Les membres du directoire .

Le président du directoire .

23. La société dualiste et le principe de gouvernement d'entreprise

Le modèle dualiste correspond aux critères du corporate gouvernance².

Il respecte la destination entre les deux catégories de directoire ainsi qu'entre le CEO et le chairman.

¹ MINTZBERG Henry, op. cit,p106, p108, p119, p132

² MIELLET Richard , op .cit,p81, p86, p102.

23.1. Le directoire

Correspond aux non exécutive directoires, il dispose des pouvoirs les plus étendus en matière de gestion, c'est lui qui seul gère la société .

23.2. Le conseil de surveillance

Correspond aux non exécutive directoires, il exerce un contrôle permanent de la gestion de la société par le directoire et autorise préalablement les actes visés par la loi ou les statuts, la séparation des fonctions du président du directoire le président du conseil de surveillance c'est lui qui préside le conseil, ainsi que la fonction de l'assemblée des actionnaires .

24. Evaluation du fonctionnement d'un conseil d'administration

Par une série d'entretiens menés avec le président et tout ou une partie de son conseil d'administration, l'objectif est de porter un diagnostic extérieur sur les forces et faiblesses du fonctionnement du conseil et de son articulation avec la direction générale afin d'esquisser si besoin est des voies d'amélioration et de progression. Cet audit s'articule autour de deux thèmes :

Le rôle et l'efficacité des travaux du conseil.

La communication faite par la société sur ses pratiques en matière de gouvernement d'entreprise .

25. Le rôle et l'efficacité des travaux du conseil

Cet audit est un préalable a toute intervention au sein d'un conseil d'administration, car il permet de faire l'état des lieux et dévaluer les domaines dans lesquels le conseil peut progresser .

26. Objet de l'audit

Ce type d'audit peut avoir plusieurs finalités .

Evaluer la qualité et l'efficacité des débats au sein du conseil

- Y-a-t-il un véritable échange ?
- Les administrateurs préparent –ils les réunions ?
- Ont-ils accès à l'information ?
- La compétence des administrateurs est – elle adaptée aux missions du conseil ?

27. Apprécier le rôle effectif du conseil dans l'exercice de ses missions

Y-a-t-il convergence de vues entre actionnaires administrateurs et le président sur les missions du conseil ?

Analyser les raisons d'éventuels dysfonctionnements perçus par le président, les administrateurs ou les actionnaires .

Déterminer s'il ya des < frustrations > non exprimées ¹.

¹ MIELLET Richard ,op .cit, p117, p 118

28. La gouvernance de l'entreprise

Le gouvernement : il peut aussi venir directement ou non pour protéger le marché, il peut décrire parfois explicitement d'acheter uniquement auprès de fournisseurs locaux et d'évincer tous les producteurs et rangers au marchés.

Mais l'intervention du gouvernement peut aussi être directe. Pendant des années les lignes aériennes européennes ont été totalement soutenues par les états.

Aujourd'hui, l'état intervient directement dans le marché de la télé communication mobile, le marche est fortement rentable, car le nombre de concurrents est maintenu en dessous de ce qui serait normal dans un marché libre par simple décision du gouvernement, en fait, il s'appuie sur une limite objective du spectre raf d'électrique.

29. Théorie des coûts de transaction et choix des modes de gouvernance à l'étranger

L'apport de la théorie des coûts de transaction est de distinguer les actifs spécifiques ou non, qui sont engagés pour ces transactions sur un territoire étranger, selon que les types d'actifs utilisés de façon répétitive et pour plusieurs années successives sont systématiquement les mêmes ,on choisira le même mode de gouvernance par contre si l'on a par exemple des actifs de distribution d'un coté et des actifs de production ou de développement de logiciels chez le client de l'autre. On sera peut- être amené à choisir plusieurs modes de gouvernance différents sur le territoire étranger .

30. Choix du mode de gouvernance pour les actifs (ressources) marketing

Une fois la stratégie marketing établie, il faut sélectionner une structure de gouvernance appropriée pour mener cette stratégie de la façon la plus efficace, c'est-à-dire, en économisant sur les coûts de transaction.¹

31. Le rôle de l'audit dans la gouvernance de l'entreprise

La séparation entre la propriété et le contrôle engendre le risque que les dirigeants, par le biais de leurs décisions ,fassent diminuer la valeur des fonds qui leur ont été confiés. Ce phénomène est expliqué à laide de la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) laquelle envisage la possibilité d'une divergence d'intérêt ente le principal (l'actionnaire) et l'agent (le dirigeant). L'audit interne et l'audit externe peuvent être considérés comme des mécanismes de gouvernance de l'entreprise, les débats sur la gouvernance de l'entreprise ont longtemps été centrés sur les aspects financiers, cherchant à améliorer la qualité du reporting financier en renforçant notamment le rôle de l'auditeur légal au sein des dispositifs de gouvernance. Le rapport émis par l'auditeur est pour les tiers un instrument privilégié de contrôle, il constitue un signal qui montre comment l'auditeur a accompli sa mission et quelles sont ses conclusions. Quant à la fiabilité de l'information financière, l'audit externe et l'audit interne ne peuvent représenter des mécanismes efficaces de gouvernance que s'ils sont de qualité, la qualité de l'audit implique que l'auditeur découvre d'éventuelles fraudes ou erreurs .²

¹ GHERTMAN Michel, op.cit, p175, p182

² BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe, KHELASSI Redha, manuel comptabilité et audit, édition BERTI, Alger, 2013, p 528.

32. La gouvernance des organisations face à l'incertitude

Le contrôle interne des organisations est le processus privilégié d'appréhension des risques et de mise en œuvre des procédures et des mécanismes de contrôle et de réduction des risques. Quand ces risques portent sur l'information financière des parties prenantes et en particulier des investisseurs, le contrôle interne peut s'avérer insuffisant, le recours à l'audit externe est alors le principal moyen de fiabilisation de l'information transmise par les dirigeants à leurs mandants .

33. Le contrôle interne, outil de réduction des risques

L'identification et la réduction des risques se réalisent grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne formelles ou informelles .Ces procédures sont d'ailleurs un des éléments caractéristique et fondateur des organisations dans leur distinction par rapport au marché. Compte tenu de l'impact de ces procédures sur la qualité de l'information produite et transmise, aux parties prenantes, une certaine normalisation s'est peut a peu mise en place visant a s'assurer tant de la pertinence des procédures de contrôle interne .

34. Rendre compte aux organes de gouvernance

Le reporting, c'est-à-dire l'action de rendre compte, s'appuie sur différents documents qui vont du rapport budgétaire d'activité aux tableaux de bord stratégiques. Ces derniers ont une double vocation, suivre l'exécution des orientations stratégiques, et permettre aux administrateurs de disposer d'outils pour appréhender la performance du dirigeant, c'est – à- dire ,sa capacité à prendre les décisions et à en contrôler la mise en œuvre dans le cadre des orientations stratégiques définies.¹

35. La bonne gouvernance

L'OCDE retient une définition comportant des objectifs à atteindre et des conditions que doit remplir une bonne gouvernance. Elle définit la bonne gouvernance comme un ensemble d'institutions qui représentent démocratiquement la population. Ces institutions sont reliées par des réseaux solides de réglementation et de responsabilité. L'objectif est de réaliser le bien être de toute la société .

La bonne gouvernance ainsi définie, est inscrite dans un cadre démocratique ou la responsabilité à un sens . Les conditions délimitant le cadre de ce processus doivent permettre à une bonne gouvernance d'être à la fois le résultat et le facteur dynamique des principes fondamentaux d'une démocratie, à savoir, l'égalité, la participation, la transparence, la responsabilité, le contrôle, à l'alternance ².

Conclusion

Comme il importe que l'image de la comptabilité donne la situation de l'entreprise soit la plus fidèle possible pour tous ceux qui seront amenés à utiliser les informations comptables, un contrôle général s'applique à l'ensemble de la comptabilité en vue de vérifier la régularité et la sincérité, semble d'être indispensable : telle est la mission légale ou contractuelle de l'auditeur des comptes.

¹ PIGE Benoit, gouvernance contrôle et audit des organisations,édition economica, France, paris,2008, p140,,p144,p220

² LAKHLEF Brahim, la bonne gouvernance croissance et développement, édition dar el khaldounia,Alger,2006,p 33

Donc, l'auditeur suit une démarche pour effectuer sa mission et comprenant, cinq grandes étapes :

- Acceptation de la mission .
- Evaluation des risques et planification .
- Procédures mises en œuvre à l'issue de l'évaluation des risques .
- Travaux de fin de mission .
- Etablissement du rapport d'audit .

La norme ISO 9004 « systèmes de management de la qualité lignes direction pour l'amélioration des performances » prévue pour un usage en interne et non à des fins contractuelles porte notamment sur l'amélioration continue des performances.

Donc, pour auditer les comptes de gestion, il faut adapter un programme avec une manuelle de procédure de gestion, les lois, les techniques et les références avec la technique d'échantillonnage. ainsi que l'audit des comptes de charge est le moyen efficace pour orienter les objectifs stratégique et la gouvernance qui sert à utiliser l'information comptable et financière afin d'établir la relation échangeable entre les dirigeants et les propriétaires qui nous permette de diminuer la symétrie de l'information.

Conclusion deuxième partie

L'entreprise industrielle réalise un audit d'actif et de passif pour adopter un contrôle interne efficace des comptes d'actif et des comptes de passif en vue de sauvegarder le patrimoine et fixer les décisions stratégiques avec le recours à la technique d'échantillon, ainsi que l'audit des comptes des charges et des produits considérés comme la phase finale de l'audit des comptes et pris en considération des travaux d'extra comptable pour maîtriser le processus de financement de l'entreprise, l'audit considéré comme un moyen de contrôle interne et externe pour chercher les points forts et les points faibles, il suit une méthodologie claire pour établir un rapport d'audit et exprimer une opinion autrement dit, le système d'information, de management stratégique est un ensemble d'éléments ordonnés et cohérentes dans le bute d'atteindre les objectifs stratégiques et mettre un plan stratégique .

On peut dire que l'audit est généralement achevé par la remise d'un rapport circonstancié, l'auditeur raisonne en termes de faits, des causes, de conséquences et de recommandations, l'entreprise fait un audit des comptes de charges et des produits pour améliorer le processus de prise de décisions et diriger la stratégie dans un contexte de bonne gouvernance qui traduit par le système démocratique, la responsabilité, et la transparence .

TROISIÈME PARTIE :

L'audit Interne pour diriger la stratégie de la firme

Introduction

L'audit peut être examiné en fonction de la nature des objectifs assignés à la mission. On distingue habituellement l'audit financier et l'audit opérationnel qui est l'audit le plus connu par le public. Dans ce cas l'objectif principal est la certification du bilan et du compte de résultat à partir de trois notions fondamentales : La régularité, la sincérité et la fidélité des comptes annuels : L'audit comptable qui est la filière de l'audit comptable et financière reste considéré comme une technique moderne.

On doit indiquer les objectifs qu'on veut atteindre par l'étude de chaque fonction de l'entreprise. Donc on peut signaler les éléments suivants : opportunités, menaces, forces et faiblesses. L'entreprise apparaît comme l'outil principal pour le déroulement de l'audit comptable. Donc une cellule d'audit interne doit être jointe à l'organigramme de la direction générale ou de l'unité pour contrôler et diriger la stratégie dans le bon sens, pour mieux organiser les ressources et les emplois et en fin d'atteindre l'image fidèle. On doit faire la révision comptable et la comparer à l'audit comptable. C'est une chose qui nous permet d'établir un plan d'action qui donne un aperçu des actions qui sera définies le plus clairement possible pour la réalisation des actions responsables : indiquez le responsable pour la réalisation des actions et les coûts supplémentaires correspondants : Indiquez quels sont les coûts supplémentaires qui peuvent être induits pour réaliser les actions ?

Indication de la date de début et de fin ainsi que l'indication du mois de commencement de la réalisation.

L'entreprise introduit dans son plan d'action la nécessité de l'audit interne et externe afin de diminuer le risque lié à la fraude. L'action doit être achevée aussi que la finition et la ratification.

L'indication du mois dans lequel l'action est définitivement achevée et on doit aussi faire l'inventaire des principaux développements externes (10 au maximum).

Le discernement des développements qui offrent une opportunité (ce qui veut dire des développements avec un effet prévisible positif pour l'entreprise).

L'auditeur suit une démarche et établit un rapport d'audit dans la première démarche. L'auditeur doit connaître l'entreprise, son environnement, ses fonctions la stratégie avec les objectifs signalés par le tableau de bord, l'impact des normes IAS et IFRS sur la gestion opérationnelle, le système d'organisation et passez en revue à l'aide de listes de contrôle et de tableaux d'analyse que vous avez complétés et plus importants points, forts et points faibles de l'entreprise. Cette partie contient trois chapitres. Dans le premier chapitre, on procèdera à l'étude de cas au niveau de l'entreprise le MARECHAL, carrosserie qui porte sur l'audit de trésorerie, dans le deuxième chapitre on procèdera à une étude de cas sur l'entreprise, la société mère du groupe SAIDAL DAR EL BEIDA-Alger pour l'audit interne des cycles suivants : ventes, achats, immobilisations, production, stocks et sur des questions diverses, dans le troisième chapitre on procèdera à une étude de cas sur l'entreprise EATIT complexe de Tlemcen qui porte sur l'audit interne des actifs, des passifs et sur des questions diverses .

CHAPITRE 01 :

Audit de trésorerie étude de cas de l'entreprise

Le MARECHAL carrosseries - TIZI-OUZOU

Introduction

L'audit est le processus qui consiste à réunir et à évaluer de manière objective et systématique les preuves aux assertions visant les faits et les événements économiques de manière à garantir la correspondance entre ces assertions et les critères admis et la communication du résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés. La notion d'audit de cycle trésorerie, intervient aux opérations liées aux processus comptables d'exploitation afin de connaître la capacité financière de l'entreprise notamment pour tirer l'intention des responsables, identifier les moyens de paiement actuel, signaler les incohérences et d'établir un plan stratégique pour la certification des comptes bancaires et caisses qui puissent diminuer les dépenses dans le futur, ce chapitre a pour but de fournir clairement à l'auditeur une démarche à suivre pour bien mener une mission d'audit et l'utilisation des outils appropriés à chaque étape de son travail. Il contient deux sections la première, consacrée à la présentation de l'entreprise auditée et la seconde consacrée à ces cas pratiques du cycle trésorerie.

Section 01 : Présentation de l'Entreprise Auditée

C'est la visite que l'auditeur effectue auprès de l'auditée qui lui permettra de se documenter sur la firme et ainsi d'avoir des renseignements sur son activité, son historique, ses établissements et sa récente évolution.

1. Historique

Le Maréchal est une entreprise industrielle de carrosses sise à la zone d'activité N° 72 Draa Ben KHEDDA-Tizi-Ouzou, elle a été créée en 2007 avec un capital social de 200000.00 et 04 actionnaires. Son activité principale est la production de conteneurs, plateaux, ridelles bâche et les bennes coulissantes, la nature du produit industriel d'état de produit fini. L'entreprise est structurée en services et vente de produits dans le marché national. Le niveau des résultats réalisés est moyen à cause des coûts, l'effectif est de 27 personnes, (24 hommes et 03 femmes) le niveau de salaire est moyen (de 34000.00) le nombre des équipes est de 1x8, le nombre de machines (outils de travail) 20 et manuelles 40. Les indicateurs pour l'année 2011 il y a notamment une production vendue /ca 36% résultat net /ca 10% impôt et taxe /ca 9% charges salariales /ca =21% l'entreprise a introduit le système S. C. F à partir de l'année 2011 par conséquent elle a réalisé un résultat déficitaire en 2012, un résultat bénéficiaire en 2010 et un autre résultat bénéficiaire en 2011.

Section 02 : Cas pratique du cycle trésorerie

La trésorerie de l'entreprise consiste en la détermination de la différence entre le fond de roulement et ses besoins afin de prendre des décisions à court terme.

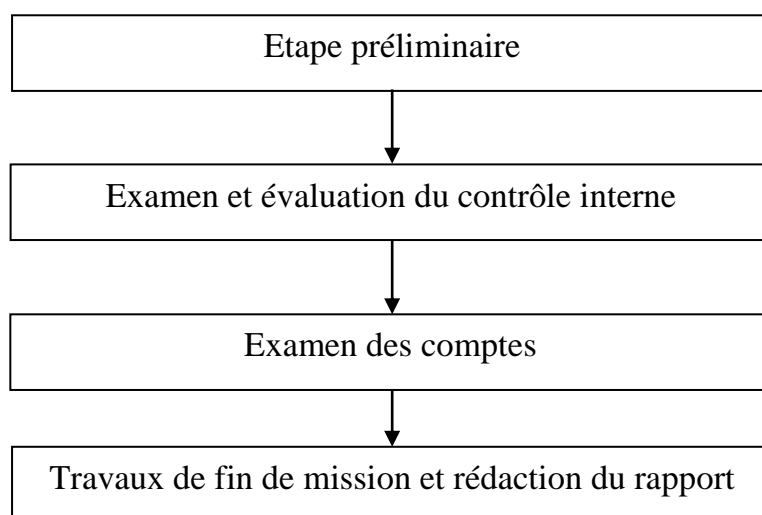
1. La conduite d'une mission d'audit interne dans l'entreprise

La démarche proposée comporte quatre étapes fondamentales :

- 1- L'étape préliminaire ;
- 2- L'examen et l'évaluation du contrôle interne ;
- 3- L'examen des comptes et des états financiers.

4- Les travaux de fin de mission et la rédaction du rapport d'auditeur disposent donc d'un ensemble de technique au cours des différentes phases de l'intervention. Ces méthodes et techniques sont appliquées au module trésorerie de l'unité afin d'évaluer le contrôle interne et porter un jugement définitif sur la régularité et la sincérité des comptes dans ce stade ;les forces et faiblesses imputables aux systèmes, procédures et aux compte sont détectées et elles comportent des suggestions relatives à une amélioration des procédures et une formulation d'opinion sur les comptes.

Figure N° 01 : Les étapes de la démarche



Source d'information : Figure, réaliser,par nous même

La répartition d'usage pour ces phases est respectivement de 15% pour l'étape préliminaire, de 30% pour l'examen et l'évaluation du contrôle interne, de 40% pour l'examen des comptes des états financiers et de 15% pour les travaux de fin de mission et la rédaction du rapport .

2. Etape préliminaire

- Le but de cette étape est d'avoir une prise de connaissance de la documentation de l'unité à auditer .Celle-ci doit être précise.
- Les informations sur la structure générale de l'unité.
- Les informations relatives au respect de l'application de la réglementation de l'entreprise.
- Les informations financières et autres auprès des responsables principaux.
- Conformément au calendrier annuel ce travail permet à l'auditeur d'établir une lettre de mission à l'unité concernée à titre d'information avant chaque mois.

3. Examen et évaluation du contrôle interne

Il est indispensable d'organiser la revue analytique pendant la phase de l'examen et l'évaluation qui permettra à l'auditeur d'identifier les zones critiques qui nécessitent une attention particulière pendant la révision. Elle est basée sur une étude financière rapide par l'usage des ratios a partir des états financiers les ratios clés du cycle d'étude peuvent être pour l'année 2012, comme suite :

4 . Les ratios de trésorerie pour l'année 2012

$$\text{Liquidité générale} = \frac{\text{Actifs circulants}}{\text{passifs circulants}} = \frac{709849848,00}{1690118685,71} = 0,420$$

Donc une unité monétaire de passif courant génère 0,420 de l'actif courant .

$$\text{Liquidité immédiate} = \frac{\text{trésorerie actif}}{\text{dettes à court terme}} = \frac{507035605,00}{1690118685,71} = 2,99$$

Donc une unité monétaire de passif courant génère 2,99 de trésorerie actif .

$$\text{La solvabilité} = \frac{\text{Actif net}}{\text{Total des dettes}} = \frac{486014,08}{24300704,00} = 0,02$$

Donc une unité monétaire de Total des dettes génère 0,02 de l'actif net .

Dans une seconde étape, l'objectif principal de l'auditeur est la formalisation des unités maniables de vérification par des techniques appropriées.

5. Le narratif

Il a été établi sur la base d'une consultation du personnel concerné sur les différentes opérations réalisées. La description des tâches nous fournit l'information pour la compréhension du système et ce fait implique une identification complète des forces et des faiblesse du contrôle interne.

5.1 Le narratif des opérations de caisse

Le courrier est ouvert au service des courriers. Le préposé du courrier sépare les pièces de caisse des pièces de la banque et des autres correspondantes, il envoie les documents de caisse au caissier pour leur exploitation.

Il constate les pièces des recettes et les dépenses sur les brouillards dont il tire les soldes. Toutes ces opérations sont enregistrées par jours et chaque journée est numérotée et envoyée à la comptabilité à la fin de chaque semaine. Le caissier arrête sa caisse et le vise en cas d'exactitude.

A chaque fin de mois le caissier participe à la vérification et à la préparation des corrections de la paie du personnel de l'unité avec l'ensemble des comptables. Les doubles des documents sont classés chronologiquement à son niveau.

5.2. Le narratif des opérations de banques

Le courrier est ouvert au service du courrier par le préposé qui l'enregistre avant de l'adresser aux différents services ; il envoie les pièces de banque au chef de section de la trésorerie qui procède à l'enregistrement chronologique des pièces recettes et des dépenses sur les brouillards de banque recette pour les encaissements et les dépenses de banque pour les décaissements. Avant de

régler une dépense, le comptable constitue le dossier qui doit comprendre, une facture, un bon de commande et un bon de réception et procède ensuite à la vérification des calculs arithmétiques. Le chef de section établit l'imputation une fois les versements des clients sont remis, identifiés et numérotés et de même pour les pièces des dépenses qui sont réglées et imputées par le chef de section qui arrête les brouillards à chaque fin de mois. Une fois par semaine, il informe la direction financière du solde de compte bancaire, il veille à la préparation de la correspondance avec les fournisseurs, les créiteurs et autres tiers ou règlements et aussi l'encaissement des chèques. Les paiements des factures des fournisseurs par priorité et les brouillards de banque sont transmis à la comptabilité. Pour l'enregistrement comptable nécessaire, il prépare les relevés de banque, les recettes et les dépenses pour l'établissement des états de rapprochement à chaque fin de mois et procède à la comparaison avec le journal d'encaissement et de décaissement. Tous les documents relatifs sont classés chronologiquement.

6. Le Questionnaire du Contrôle Interne

L'élaboration de contrôle interne peut être fait par l'usage d'un questionnaire pendant la phase d'examinations qui consiste à dégager les points forts, et les points faibles du système.

Une réponse « oui » suppose une situation généralement normale ou satisfaisante.

Une réponse « non » indique une faiblesse possible qui peut affecter les comptes.

Suit les opérations de la trésorerie que voici :

- Les paiements en espèces, par chèques ou par virements.
- Les encaissements en espèces par chèque ou par virements.
- D'autres opérations liées à la trésorerie.
- Des objectifs de contrôle peuvent être arrêtés.

6.1. Objectif 01

S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes (principe de séparation de fonctions)

6.2. Objectif 02

S'assurer que le système de tenue de comptabilisation de la caisse est fiable (exhaustivité des opérations).

6.3. Objectif 03

S'assurer que les soldes des caisses et banques enregistrés dans les livres comptables de la période reflètent la réalité (réalité des enregistrements) (les principes de la séparation des exercices)

3.2 questionnaire de contrôle interne	Section caisse recettes Dépenses	Folio
--	-------------------------------------	-------

6.4. Les Objectifs du Contrôle

- 1- S'assurer que les séparations de fonction sont suffisantes.
- 2- S'assurer que le système de tenue et de comptabilisation est fiable.
- 3- S'assurer que les soldes caisse enregistrés dans les livres comptables de la période reflètent la réalité.

7. Le Questionnaire de Contrôle Interne des Caisses Recettes Et Dépenses

Questions	Ref diagno	Oui	Non	Commentaires
1. Le courrier est-il ouvert par une personne autre que le caissier ?			X	
2. La caisse fonctionne-t-elle sur la base d'une avance fixe ?			X	
3. La responsabilité de la caisse est elle attribuée à une seule personne (le caissier) ?		X		
4. Une seule caisse existe -t-elle à l'unité ?		X		
5. Est-il prévu pour chaque caisse un montant maximum de sortie de fonds ?			X	
6. Les dépenses de caisse sont-elles justifiées par des pièces de caisse approuvées régulièrement ?		X		
7. Une personne autre que le caissier approuve-t-elle la reconstitution de l'avance fixe après contrôle des pièces de caisse ?			X	
8. Les pièces justificatives sont- elles effectivement annulées lors de la constitution de l'avance fixe afin d'empêcher un nouvel emploi ?			X	
9. Le caissier remet-il immédiatement et intégralement en banque les chèques et espèces qu'il a reçus ?		X		
10. Existe-t-il des contrôles inopinés de la caisse à des intervalles raisonnables par le responsable ?		X		
11. La sécurité des fonds est elle bien assurée ?			X	
12. Les documents dument autorisés sont- ils créés par le responsable et utilisés par le caissier ?		X		
13. Les documents sont –ils pré- numérotés ?		X		
14. La situation de caisse est -elle communiquée à chaque fin de journée à la direction ou au responsable ? .		X		

8. Le Questionnaire du Contrôle Interne des Banques, Recettes et Dépenses

8.1. Les Objectifs du Contrôle

- a) S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.
- b) S'assurer que le système de tenue et de comptabilisation est fiable.
- c) S'assurer que le solde bancaire enregistré dans les livres comptables de la période reflète la réalité.

Questions	REF	Oui	Nom	Observation
1. L'ouverture de tous les comptes bancaires a-t-elle été autorisée par la direction ?		X		
2- Les chèques sont- ils conservés dans un coffre ?		X		
3. Sont-ils accessibles uniquement aux personnes autorisées à remplir des chèques ?		X		
4. L'émission de chèques à blanc est-elle autorisée ?		X		
5. Les chèques émis sont- ils enregistrés par ordre numérique dans le journal des règlements ?			X	
6. La détention des chèques reçus des clients est-elle portée sur un registre ?		X		
7. Le registre est-il revu et remis à jour régulièrement ?		X		
8. Le responsable fait-il des rapprochements entre les soldes des comptes bancaires et ceux de l'unité régulièrement ?		X		
9. Les remises des relevés de banque ont-elles été cachetées par la personne chargée du rapprochement ?		X		
10. Le responsable fait-il une comparaison fréquente des chèques payés, reçus avec le journal des dépenses et recettes ?		X		
11. Les signatures sont autorisées ?			X	
12. Les montants exacts, les noms des bénéficiaires ?		X		
13. L'analyse des transferts entre les comptes en banque afin de vérifier les opérations ont-elles été enregistrées correctement dans les livres ?			X	
14. Les états de rapprochement sont-ils établis mensuellement ?		X		
15. Existe-t-il un contrôle des rapprochements bancaires par un cadre responsable ?				

9. L'appréciation du Contrôle Interne

L'organisation et les procédures de gestion mises en place paraissent tout à fait suffisantes pour un suivi normal des activités relatives à la trésorerie.

Néanmoins l'examen global du cycle a fait ressortir des faiblesses qui appellent à des vérifications particulières. Toutefois des points positifs sont constatés à de différents niveaux du module examiné. La vérification de certains points va permettre en principe une localisation rapide de toute éventuelle erreur ou irrégularité.

10. L'examen des Comptes

10.1. Les Méthodes de contrôle

Pour réaliser les différents contrôles, un recours à la technique de sondages est nécessaire, un contrôle exhaustif des opérations et comptes de l'entreprise est irréalisable en raison du coût élevé de l'intervention.

Le sondage est une sélection d'éléments que l'auditeur décide d'examiner afin de tirer en fonction des résultats obtenus une conclusion sur les caractéristiques de l'ensemble dans lequel ils font partie, Cette technique rappelle les constatations suivantes :

10.2. Le Risque d'échantillonnage

C'est le risque pris par l'auditeur pour aboutir à une conclusion différente de celle obtenue par un contrôle exhaustif et par un sondage.

10.3. Les éléments clefs de la populations

Par leurs valeurs ou leurs natures, ces éléments doivent impérativement être contrôlés par l'auditeur et le sondage est un outil utilisé par ce dernier pour se faire une opinion qui repose sur les paramètres suivants :

10.4. La Population

C'est l'ensemble des opérations ou des comptes sur lesquels repose le sondage.

10.5. L'échantillon

C'est le prélèvement à effectuer sur la population.

10.6. Le tirage

Signifie tout simplement que l'on choisit les éléments du sondage à intervalle constant dans la population.

En effet, il convient de dire qu'en matière de contrôle les sondages relatifs aux différentes opérations de trésorerie sont utilisés. Ils se sont prélevés par intervalles réguliers ainsi qu'ils représentent (10%) de la population. Contrairement aux objectifs du contrôle les échantillons paraissent représentatifs.

En outre, la vérification est quelque fois étendue à travers quelques éléments clefs sélectionnés.

D'autres méthodes de contrôle existent, comme celles des recoupements qui est couramment utilisée dans la pratique appliquée au cas ; elle a permis de relever quelques anomalies auxquelles des recommandations ont été apportées .

En effet les recoupements sont des rapprochements, des chiffres ou opinions qui permettent d'effectuer une comparaison dont les résultats seront interprétés à côté des techniques de recoupements et sondages utilisés. D'autres méthodes seront aussi mises en pratique.

D'une part, il s'agit de vérifications matérielles qui sont le moyen le plus direct et le plus efficace pour s'assurer de l'existence d'un élément alors que des contrôles physiques ont été opérés pour les espèces en caisse.

D'autre part l'examen des documents qui est la technique la plus utilisée ; cette dernière se fait sous le double angle quantitatif et qualitatif :

Par exemple pour le contrôle d'une écriture comptable

- Qualitatif = l'opportunité de la dépense
- Quantitatif = la vérification de la pièce comptable et du montant figurant sur cette pièce qui doit correspondre à celui figurant sur les livres comptables.

11. L'examen des Comptes

11.1 Section « Caisse »

11.1.1 Examen des Comptes de Caisse

Bien que l'examen de comptes de caisse puisse être effectué selon le même schéma que celui des comptes de banque.

- L'audit analytique.
- L'existence du solde.
- L'évaluation du solde.

12. Audit analytique

Avant de se lancer dans la vérification détaillée, l'auditeur opère un survol des opérations, et des livres de caisse et généralement les préoccupations de l'auditeur sont les suivantes :

- a) vérifier que le compte caisse est débiteur car l'existence d'un compte caisse créditeurs constitue une présomption d'irrégularité de la comptabilité.
- b) vérifier les écritures de centralisation : l'auditeur doit vérifier par un sondage les écritures de centralisation du livre de caisse.
- c) examiner les transactions de montant inhabituel.
- d) faire éventuellement une revue de cohérence pour vérifier l'existence des prévisions relatives aux mouvements de caisse ainsi que s'assurer du caractère acceptable des montants de caisse (caisse présentant des soldes exagérés).

13. Contrôle de l'existence du solde

Le contrôle des existants pourra se faire par la vérification directe de la date de clôture, l'auditeur s'assurera que le montant en caisse a fait des avances au personnel l'auditeur doit se faire présenter les reconnaissances de dettes correspondantes.

13.1. Les Problèmes d'évaluation du Solde

- a) Si la caisse contient des devises, l'auditeur vérifiera qu'elles fond l'objet d'une correcte conversion.

b) Si une partie de la caisse n'est pas justifiée(ce qui veut dire qu'une partie du solde n'est pas représentée en espèces), l'auditeur devra s'assurer qu'elle ne correspond pas à une sortie impossibles à récupérer¹.

13.2. La vérification et la Comparaisons globales

La caisse présente un solde débiteur de 120000.00 pour l'année 2011et le brouillard de caisse accuse presque le même montant que le grand livre.

Le service comptable de l'unité doit rapprocher les soldes dégagés avec les différents brouillards et journaux utilisés par la trésorerie après chaque arrêté de la balance afin d'analyser et de régulariser les éventuels écarts.

Le rapprochement du solde réel au 31/12/2011 du journal de la caisse et du solde figurant au bilan au 31/12/2012 fait ressortir la différence suivante.

Solde journal de caisse en 31/12/2011 = 30250, 50 DA

Solde (bilan) au 31/12/2012= 30670,00 DA

Il ya une différence de 420,00 ; cette différence concerne l'exercice de l'année 2012 qui doit être analysée.

14. Le sondage sur les flux de dépenses

Un sondage portant sur un échantillon de 10% de l'ensemble des pièces enregistrées soit trente cinq pièces qui ont été réalisées, pour chacune des pièces examinées la vérification à révélé que les procédures d'autorisation et d'enregistrement étaient bien appliquées.

14.1. Le sondage sur les flux de recettes

La préparation d'un échantillon n'est pas nécessaire et les encaissements se font par chèques.

15. Le contrôle des espèces en Caisse

Fin du mois 30/03/2012

Total de la caisse 50000,00 sur le brouillard

Solde livre de caisse 50000,00 sur le grand livre

-solde de caisse dans le coffre comptage physique 50000.00 le solde est nule pour le mois de mars 2012. Ce travail se fait à chaque fin de mois.

15.1 Le Compte 581 le Virement de Fonds

Le pointage des mouvements de fonds de l'année, entre la caisse et la banque ne présente aucun déséquilibre ainsi que son solde est nulle.

16. La Section Banque 512

16.1. L'examen des Comptes de Banques

16.1.1. L'audit Analytique

¹ RAFFAGEAU Jean, DU FILS Pierre, GONZALEZ Ramone, Audit et contrôle des comptes, édition union, France, paris, 1979, p 437, p438 .

Avant de se lancer dans des vérifications détaillées, l'auditeur doit faire un examen pour l'ensemble de la comptabilité afin d'effectuer un contrôle global. Cet examen comprendra généralement ce qui suit :

- a) Une vérification des écritures de centralisation dont l'auditeur s'assurera de l'enregistrement correct des écritures de centralisation, des livres de banque par sondage ;
- b) Un examen rapide des transactions pour détecter les opérations du montant inhabituel ;
- c) Un examen de la vraie ressemblance des solde en banques. ;
- d) La mise en oeuvre de test de cohérence, il s'agira exactement d'effectuer un rapprochement entre la comptabilité et les informations à caractère extra comptable.

17. La vérification de l'existence des soldes bancaiers, CCP et les virements de fonds

La vérification de l'existence du solde des comptes bancaiers et C.C.P se fait par l'examen de rapprochement de banque (ou C.C.P) établi par la société comme nous allons voir, ce contrôle est fondamental en ce qu'il permet d'effectuer une vérification sur l'ensemble des propositions relatives aux enregistrements.

Nous nous situerons ci- après dans ce dernier cas. Le but de l'auditeur qui consiste en la validation du solde qui apparait dans les comptes de la société, l'examen de rapprochement banquier permet la réalisation de cette validation en trois étapes :

18. L'examen des Comptes « Frais de Banque et les Produits Financiers

18.1 L'audit Analytique

Il s'agit principalement d'effectuer un contrôle indiciaire entre les frais de l'exercice de banque et ceux de l'année précédente et d'en tirer des conclusions sur la cohérence des chiffres de l'exercice.

18.2 La validation des Enregistrements

- a) Il s'agit des frais de banques : de l'exhaustivité en vérifiant pour chaque trimestre et pour chaque banque, si les agios sont bien enregistrés.
- b) Il s'agitt des produits financiers sur les comptes bancaires bloqués. On se reportera aux contrôles effectués pour les produits financiers sur les prêts

19. Exemples de techniques de détournements de recettes

Pour les masquer, les moyens suivants sont parfois employés :

Ne pas enregistrer les recettes (bordereaux des ventes détruits, factures portant des numéros bis) ;

Laisser des comptes « clients » débiteurs alors que le règlement a été fait, détourné et enregistrer dans des comptes de règlement ;

Solder des comptes « clients » par pertes et profits, faire des enregistrements en cascade pour dissimuler le détournement initial.

20. Les Détournements des fonds en caisse ou en banque

- a) L'utilisation de justificatifs.
- b) L'utilisation de chèques à son profit.

- c) L'émission des chèques en l'air.
- d) Le contrôle du solde bancaire.
- e) Le contrôle arithmétique du rapprochement.
- f) Le control des éléments en suspens .

21. Le Control de L'évaluation des Soldes

L'évaluation du solde des comptes de banque peut comporter des problèmes de conversion monétaire ou de recouvrement des créances.

- a) Le Problème de la conversion monétaire.
- b) les problèmes de recouvrement. A priori, on pourrait penser qu'il n'ya pas de problèmes de recouvrement pour des soldes bancaiers. En réalité des difficultés de deux ordres peuvent présenter des recettes comptabilisées par l'entreprise et non pas la banque peuvent s'avérer irrécouvrables. Même parmi les dépôts effectués à la banque avant la date de clôture certains peuvent poser des problèmes de recouvrement. Est-ce- que les chèques déposés ont-ils été provisionnés¹ .

22. Une vérification générale pour l'année 2012

Le journal des dépenses solde débiteur 4000000,00 banque recettes.

Le journal des recettes solde débiteur 3300000,00 banque dépenses. le service comptable doit nécessairement faire des états de rapprochement périodique afin d'effectuer des rapprochements entre les brouillards et le grand livre.

L'état de rapprochements banquier au 31/12/2012.

Auprès de l'entreprise le solde débit 517059,92.

Auprès de la banque ,le solde crédit 662387,00 .

La différence = $(662387,00 - 517059,92 = 145327,08)$.

Donc il y a des chèques émis qui ne sont pas encaissés.

Du même pour les dépense correspondant à celles sincérité de l'unité (factures, bon de commandes, bon de réception et décompte arithmétique exact) toutes les pièces portent les signatures des responsables.

La distribution de la paie affecte le travail de la section trésorerie, l'attention de la direction doit être attirée pour une totale prise en charge de l'opération par le service de la gestion de paie.

Quant aux avis de crédit de la banque, ils posent un problème de comptabilisation pour la section due au manque de justification .Il est impératif de mentionner au verso de la pièce le numéro, la date et le lieu de vente, vérifier qu'elle corrobore exactement l'opération à comptabiliser avant d'être transmise au service comptabilité.

Quant à la protection physique des avoirs au sein de l'unité, elle ne pose aucune remarque ; l'accès à la caisse est réglementé par l'existence d'un grand et lourd coffre fort qui assure le maximum de sécurité pour l'unité.

23. Les appréciations des Comptes

L'examen des comptes recouvre les contrôles nécessaires et considérés :

- Le Contrôle des espèces en caisse et banque.

¹ RAFFEGEAU jean, op. cit, p436,p438,p439

- Le Contrôle des rapprochements en banque.
- Le Contrôle des signatures sur les chèques et les pièces de paiements.
- Le contrôle des informations.
- Le Contrôle des positions.

Les méthodes utilisées sont des recoupements, des comparaisons et des sondages. L'examen global des opérations a décelé les faits suivants :

Ecartés découverts ;

Erreurs anomalies relevées ;

Les anomalies constatées vont faire l'objet d'une éventuelle régularisation ;

Les recommandations et régularisations proposées doivent faire l'objet d'un suivi ;

A l'achèvement de l'audit le praticien procède à la synthèse de ses conclusions et décide de la nature de l'opinion à «émettre sur le cycle examiné étayé par une documentation suffisamment fournie en qualité et en volume rassemblée au cours de l'exécution de sa mission.

24. La différence entre la révision comptable et l'audit comptable

L'audit comptable c'est une mission pour la vérification des comptes exemple la vérification des écritures comptables dans le journal et dans le grand livre a laide d'une pièce justificative, du contrôle des comptes débit et des comptes crédit et aussi des soldes . C'est une notion plus large que la révision comptable tandis que la révision comptable a pour but de contrôler l'application des lois, les réglementations, les procédures, les normes, et la conformité avec le S .C.F .

Donc la révision comptable est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan et des comptes de résultat d'une entreprise déterminée donc la révision comptable appartient à l'audit comptable et dans chaque mission il ya des normes et des procédures spécifiques.

25. La rédaction du rapport

Pratiquement, aucun texte réglementaire ne précise si la forme du rapport est généralement longue ou courte afin d'introduire avec précision des remarques et des conseils sur la gestion en accord avec les normes d'audit généralement admises.

25.1. Les modèles de rapport des Commissaires aux Comptes

Messieurs,

Conformément à la mission qui a confié à votre assemblée générale du 01 /02/ 2013 nous avons examiné le bilan et les comptes de l'exercice clos le 31 /12/ 2012.

Notre examen effectué conformément aux normes de révision comptable à comporté les contrôles que nous considérons nécessaires, à l'égard des règles de diligence normale.

Nous pouvons certifier que le bilan et les comptes de résultats ont été régulièrement établis et reflètent sincèrement la situation de votre société.

Leur présentation et les méthodes d'évaluation appliquées n'ont pas été modifiées.

Les informations d'ordre comptable données par votre conseil d'administration sont exactes et l'affectation des résultats proposée et conforme à la loi ainsi qu'à vos statuts.

Fait à Tizi-Ouzou, le : 30 /03/ 2013

25.2. Rapport type

Mon intervention a porté sur un examen global du cycle trésorerie .La synthèse des points essentiels relevés se résume ainsi :

A- Contrôle interne

De l'analyse approfondie des systèmes et procédures mis en place par les techniques de questionnaires se dégage les constatations suivantes :

1- Caisse

- Le courrier n'est pas ouvert par une personne autre que le caissier. Cette procédure augmente le risque d'erreurs

Nous vous recommandons d'autoriser une autre personne pour ouvrir le courrier

- La caisse n'est pas gérée selon un système de fonds fixe, cette situation ne permet pas d'assurer une gestion adéquate de la trésorerie et peut être à l'origine d'une erreur.

Nous vous recommandons de gérer la caisse selon le système de fonds fixe .

- Il n'est pas prévue pour chaque caisse un montant maximum de sortie de fonds.

Nous vous recommandons de faire des prévisions pour chaque caisse un montant maximum de sortie de fonds.

- Les pièces recette et dépenses sont numérotées et enregistrées sur le brouillard de caisse et envoyées à la comptabilité générale pour l'imputation et journalisation .Donc l'intervention de chef de section trésorerie ou le chef de service comptabilité est essentiel.

Nous vous recommandons de trouver une personne autre que le caissier pour approuver la reconstitution de l'avance fixé après contrôle des pièces de caisse.

- Les pièces justificatives ne sont pas effectivement annulées lors de la constitution de l'avance fixe.

Nous vous recommandons d'annuler les pièces justificatives l'ors de la constitution de l'avance fixe.

- La sécurité des fonds n'est pas bien assurée.

Nous vous recommandons de bien assurer la sécurité des fonds.

2- Banque

- Les chèques émis ne sont pas enregistrés sur un registre. Le manque d'enregistrement des chèques sur un registre peut entraîner des oublis et des pertes de chèques et ne désigne pas les personnes responsables de cas d'utilisation frauduleuse.

Il est essentiel d'inscrire sur un registre , du jour au jour, les chèques émis et ceci doit être imputer et comptabilisé.

- Les signatures ne sont pas autorisées.

Nous vous recommandons d'autoriser les signatures.

- Les analyses des transferts entre les comptes en banque afin de vérifier s'ils ne sont pas enregistrés correctement dans les livres ?

Nous vous recommandons d'enregistrer correctement dans les livres, les analyses des transferts entre les comptes banque.

B - L'examen des Comptes

Pour l'examen des comptes du module trésorerie, il a été jugé indispensable d'analyser les points essentiels suivants :

1- Caisse

Brouillard de caisse SD 120000,00 pour l'année 2011

Compte caisse SD 120000,00 pour l'année 2011

Il n'y a pas de différence entre le brouillard de caisse et le compte caisse. Il tiendra une différence nulle.

Journal de caisse SD 30250,50 da pour l'année 2012

solde de (bilan) SD 30670,00da pour l'année 2012

$$= 419,5$$

Il y a une différence de 419,5 qui doit être analysée

Le service comptable de l'unité doit après chaque arrêté de balance rapprocher les solde dégagés avec les différents brouillards et de régulariser les écarts éventuels.

Pour les flux de recettes et de dépenses, leur examen ne soulève aucune remarque particulière.

Le compte 581, (virements de fonds) ne présente aucun déséquilibre son solde est nulle.

2- Banque

Les vérifications générales ont permis de faire les observations suivantes :

Les rapprochements faits pour la fin de période ne font ressortir qu'une différence de report de l'examen. Des écritures relatives aux flux de dépenses ne relèvent aucune écriture inhabituelle ou anormale.

Les rapprochements de solde ne se font pas à temps.

Le service comptable doit nécessairement faire des états de rapprochements périodiques afin d'effectuer des rapprochements entre les brouillards et le grand livre.

Sur l'ordre de la direction des chèques à blanc qui sont quelque fois délivrés aux services des utilisateurs.

En effet, la loi en vigueur interdit cette pratique et une justification de chèque doit être présentée dès la finalisation de l'opération.

La distribution de paie affecte le travail de la section trésorerie, la direction doit faire une prise en charge totale de l'opération pour le service de la gestion de la paie.

Quant aux avis de crédit de banque on rencontre le problème de comptabilisation pour la section qui est dû au manque de justification. Il est obligatoire de mentionner au verso de la pièce le numéro, la date le lieu de vente et de vérifier qu'elle corrobore l'exacte opération à comptabiliser et avant

d'être transmise au service comptabilité, le responsable ne fait pas régulièrement les rapprochements des soldes.

L'absence de rapprochement bancaire, favorise les personnes susceptibles de commettre des malversations. Il est donc recommandé de réconcilier les comptes bancaires avec un maximum de soins pour découvrir les éventuelles erreurs.

Après validation des constats et recommandations le rapport sera diffusé conformément au processus de fin d'audit décrit

Le directeur d'audit interne.

Fait à Le

25.3. Rapport définitif

Le projet de rapport, après la réunion de validation et les mises à jour constitue le rapport définitif. Il se compose d'une synthèse destinée à être lue par les dirigeants des fiches F RAP examinées lors de la réunion de validation et d'une liste des recommandations classées par destinataires constituant leur première réponse à l'audit .

Conclusion

L'entreprise fait l'audit de trésorerie, de caisse et de banque pour gérer la liquidité et pour répondre aux exigences de la gestion courante et prendre en charge le paiement des tiers et aussi les diverses dépenses.

Il est nécessaire aussi de faire des contrôles périodiques avec le rapprochement des soldes bancaires auprès de l'entreprise et de la banque.

Comparé ces soldes et corrigé les écarts .l'achèvement de notre audit se fait par la rédaction du rapport d'audit pour certifier les comptes et les états financiers avec la signalisation des anomalies.

L'audit interne adapte une méthode bien définie pour atteindre les objectifs qui sont fixés par le plan d'action tel que :

La minimisation des risques liés à la fraude et l'application des normes pour rentabiliser l'entreprise .

En analysant les cinq fonctions de l'entreprise, on peut avoir une vue globale de chacune d'entre elles et définir la voie dans laquelle l'entreprise se développe qui se caractérise sur les voies génériques pour le développement de l'entreprise . On concentre sur les marchés et nous pouvons indiquer un objectif principal pour chaque fonction d'entreprise (marché finances, production, personnel et environnement).

CHAPITRE 02 :

*Audit opérationnel – Etude de cas de la société mère groupe
Saidal - Alger*

Introduction

La comptabilité est l'ensemble des opérations permettant d'enregistrer les flux réels et les flux monétaires de l'entreprise, et d'établir les documents qui en découlent dans le bilan et le compte de résultat.

Ainsi, Selon Hayes SCHILDERS DASSEN et WALLAGE (1999) le prochain siècle entrainera avec lui une augmentation des services que les auditeurs fourniront aux entreprises si la majorité de leur travail sera toujours de certifier les comptes.

La globalisation des capitaux et des flux d'information créera également un marché pour de nouveaux services. Les auditeurs en particulier, auront à attester de la crédibilité des informations qualitatives des systèmes d'information, des processus, et des entités ainsi que leur performance. La fonction d'audit interne est développée dans les entreprises aux Etats unis à partir des années 30 (trente). Ce n'est que plus tard ,dans les années 70, qu'elle a été introduite en France auprès des administrations des grandes entreprises publiques comme les Charbonnages de France, EDF, la SNIAS, Renault, l'aéroport de paris, les banques (des services d'inspection existent depuis longtemps) tel que le crédit foncier de France, la caisse des dépôts, les administrations comme les P.T.T qui maintenant sont dotées du service d'audit interne .Notre intervention est consacrée a la réalisation d'un audit interne pour maîtriser les opérations comptables, maintenir le risque à un niveau acceptable, augmenter la capacité de l'entreprise afin de contribuer à créer une valeur ajoutée et réaliser des objectifs stratégiques.

A cet égard, SAIDAL a engagée un vaste plan de modernisation et de développement depuis trois ans visant à conforter l'entreprise dans sa démarche stratégique d'élargissement de ses parts de marché et d'amélioration de ses performances. Le présent chapitre a pour objet d'analyser la présentation de l'entreprise et l'audit interne avec la mission d'audit interne.

Section 01 : Présentation de l'entreprise SAIDAL avec quelques agrégats

L'auditeur doit posséder une culture générale et économique aussi étendue que possible. Dans la plupart des cas, il aura plutôt une formation de généraliste pour concrétiser le travail de l'audit comptable ,nous allons commencer par la présentation de l'entreprise et le rôle de l'audit interne comme activité .

1. Présentation générale de l'entreprise

SAIDAL est une société par actions, au capital de 2500 000 000 Dinars Algériens, dont la mission principale est de développer, produire et commercialiser des produits pharmaceutiques à usage humain et vétérinaire.

Sa vision réside dans la capacité de ses projets dans le futur et l'assurance de la position d'un laboratoire leader aux niveaux régional et national, tout en perçant sur le marché international.

La pharmacie centrale algérienne a été créée en 1969 par une ordonnance présidentielle lui confiant la mission d'assurer le monopole de l'état sur l'importation, la fabrication et la commercialisation des produits pharmaceutiques avec 45 activités .Dans le cadre de sa mission de production, elle a créé l'unité de production d'El

Harrach en 1971, et racheté en deux étapes les unités de BIOTIC et PHARMAL (en 1971 puis en 1975).

A la suite de la restructuration de la pharmacie centrale Algérienne, sa branche de production fut érigée en entreprise nationale de production pharmaceutique par le décret 82/161 promulgué en Avril 1982.

Son patrimoine était constitué par les unités de production d'Alger. Le projet antibiotiques, de Médéa qui appartenait alors à la SNIC (Société Nationale des Industries Chimiques) qui assurait la réalisation, lui aussi fût intégré officiellement en 1988 (Les actions relatives à ce transfert ayant débuté dès 1986).

L'entreprise nationale de production pharmaceutique avait pour mission d'assurer le monopole de la production et de la distribution des médicaments, produits assimilés et réactifs et pour objectif d'approvisionner le marché Algérien de manière suffisante et régulière.

Elle changea de dénomination en 1985 pour devenir SAIDAL. En 1989 et suite à la mise en œuvre des réformes économiques, SAIDAL devient une entreprise publique économique dotée de l'autonomie de gestion et se fait choisir parmi les premières entreprises nationales pour acquérir le statut de l'entreprise lui permettant de participer à toutes les opérations industrielles et commerciales qui peuvent se rattacher à l'objet social par voie de création de nouvelles sociétés ou de filiales.

En 1997, la société SAIDAL a mis en œuvre un plan de restructuration qui se traduit par la transformation en groupe industriel en date du 02 février 1998 et auquel sont rattachées trois filiales (PHARMAL, ANTIBIOTICAL et BIOTIC) issues de cette restructuration.

2. Présentation des Filiales

2.1 ANTIBIOTICAL

Située à Médéa à 100 Km au sud d'Alger. Elle s'étend sur une superficie de 25 ha dont plus de 19 ha déjà couvert. La filiale ANTIBIOTICAL est spécialisée dans la production des Antibiotiques pénicilliniques et non pénicilliniques, elle est dotée d'installations nécessaires à la fabrication du médicament depuis l'obtention du principe actif jusqu'à sa mise en forme galénique. Son capitale est de 1187500000,00 DA avec une capacité de production de 45 millions d'unités de ventes pour une valeur de 3054 millions de dinars durant l'exercice 2012.

La Filiale ANTIBIOTICAL se compose de :

- Un bâtiment de production de matières premières en vrac par fermentation.
- Un bâtiment de production des matières premières en vrac par synthèse chimique à partir des produits de la fermentation.
- Deux bâtiments de production de Spécialités Pharmaceutiques, l'un consacré aux produits pénicilliniques et l'autre aux produits non pénicilliniques.
- Une unité de production d'articles de conditionnement (imprimerie).
- Des services généraux nécessaires au fonctionnement de ces installations.

Le Complexe Antibiotiques, dont la production a démarré en 1988, fournis les formes galéniques suivantes : injectables, gélules, pommades, sirops et comprimés.

Ce complexe intégré dispose des atouts suivants :

- Une capacité de production importante en ce qui concerne la fabrication de matières premières en vrac et des spécialités pharmaceutiques.
- Des laboratoires d'analyse permettant le contrôle complet de la qualité des produits.
- Un personnel de production compétent afin de fabriquer des produits d'une qualité irréprochable.
- Un savoir faire élevé dans la technologie du vrac et des formes pharmaceutiques complexes (injectables, gélules).
- Une expérience de plus de 12 ans dans la production d'antibiotiques par fermentation et semi synthèse.

ANTIBIOTICAL dispose de :

- Une unité à la pointe de la biotechnologie pour la production des principes actifs pénicilliniques et non pénicilliniques.
- Une unité des spécialités pharmaceutiques.
- Un laboratoire de contrôle qualité.
- Une centrale de la maintenance et une unité des services auxiliaires.
- Une station de traitement des effluents.

2.2. PHARMAL

SPA PHARMAL, est l'une des trois filiales issue de la restructuration de l'entreprise Groupe Industriel en date du **02 Février 1998**. PHARMAL dispose de 03 unités de production dont l'une est dotée d'un laboratoire ayant pour mission d'assurer des prestations pour les unités de la Filiale PHARMAL des entreprises publiques et privées. Son capital est de 800.000.000,00 DA, avec une capacité de production de 41 millions d'unités de ventes et ayant réalisé plus de 46 millions d'unités de ventes durant l'exercice 2012.

2.3. UNITE de Dar El Beida

L'unité de Dar El Beida est la plus ancienne des unités de PHARMAL. Cette dernière existe depuis 1958. Avant sa nationalisation, elle appartenait au laboratoire Français LABAZ. Son activité était limitée à la fabrication de quelques médicaments et produits cosmétiques. Actuellement, cette usine fabrique plusieurs médicaments de différentes formes (comprimés, sirops, lotion, solutés buvables et pommades).

L'unité de Dar El Beida se compose de :

- Un atelier des sirops avec une capacité de production de 40.000 U.V/ jour.

- Un atelier des secs avec une capacité de production de :
 - Gélules : 50.000 UV/jour.
 - Comprimés : 74.000 UV/jour.
- Un atelier des pâteux avec une capacité de production de :
 - Dentifrice : 50.000 UV/jour.
 - Autre: 22.500 UV/jour.

L'unité est dotée d'un laboratoire de contrôle de la qualité et de l'analyse physico-chimique et microbiologique.

2.4. L'unité de Constantine

L'unité de Constantine a été transférée à PHARMAL, suite à la dissolution de l'ENCOPHARM en date du 31décembre1997. Cette unité est située dans la zone industrielle de Constantine. Elle est spécialisée dans la fabrication des formes liquides.

L'unité est dotée d'un laboratoire de contrôle de qualité, ce dernier assure des prestations de services pour des organismes publics et privés.

L'unité de Constantine se compose de deux (02) ateliers de sirops avec une capacité de production de 20.000 UV/jour.

2.5. L'unité d'Annaba

L'unité d'Annaba a été transférée à la Filiale PHARMAL suite à la dissolution de l'ENCOPHARM en date du 31décembre1997. Cette dernière est située dans la wilaya d'Annaba. Elle est spécialisée dans la fabrication des formes sèches (comprimés et gélules).

L'unité d'Annaba se compose d'un Atelier des produits secs avec une capacité de production de 8.000.000 UV/ jour.

2.6. La BIOTIC

BIOTIC est l'une des trois filiales issues de la restructuration de l'entreprise SAIDAL en Groupe industriel en date du 2 février 1998.

Sa longue expérience et son savoir-faire approuvé dans la production pharmaceutique, ainsi que ses équipements modernes lui permettent d'offrir un large éventail de médicaments. Son capital et de 800000000,00 DA avec une capacité de production de 42,9 millions d'unités de ventes pour une valeur de 4004 millions de dinars durant l'exercice 2012.

La filiale BIOTIC dispose de trois unités de production :

2.7. Gué de Constantine

Avec une capacité de production de plus de 18 millions d'unités de vente. C'est le producteur Algérien unique de solutés massifs. Il se compose de deux distinctes parties: l'une pour la fabrication des formes galéniques suppositoires, ampoules et comprimés, l'autre est dotée d'une technologie très récente et

spécialisée dans la production des solutés massifs tels que les poches et les flacons.

Cette unité se compose d'un laboratoire de contrôle de la qualité qui est chargé de l'analyse physico-chimique, microbiologique et toxicologie et aussi, de la gestion technique et documentaire. Il se compose de cinq ateliers

de production :

- Trois ateliers de production de spécialité, dont :

- L'atelier suppositoires avec une capacité de production de 5.8 millions UV (unité de vente) ;
- L'atelier comprimés et dragées avec une capacité de production de 3.59 millions UV ;
- L'atelier ampoules buvables avec une capacité de production de 3.3 millions UV.

- Deux ateliers de production solutés massifs dont :

- L'atelier solutés massifs poches (polyéthylène souple multicouches) avec une capacité de production de 9,5 UV.
- L'atelier solutés massifs flacons avec une capacité de production de 550 000 millions UV.

2.8. L'unité d'El Harrach

Avec une capacité de production de 20 millions d'unités de vente, l'unité d'El Harrach se compose d'un laboratoire de contrôle de qualité chargé de l'analyse physico-chimique et de la gestion technique et documentaire. Elle se compose de cinq ateliers de production :

- L'atelier sirop avec une capacité de production de 4.4 millions UV (unité de vente).
- L'atelier solutions avec une capacité de production de 0.9 millions UV.
- L'atelier comprimés et dragées avec une capacité de production de 3.3 millions UV.
- L'atelier pommades avec une capacité de production de 7.5 millions UV;
- L'atelier suppositoires avec une capacité de production de 2 millions UV;
- L'atelier pommades avec une capacité de production de 7.5 millions .

2.9 L'unité de Cherchell

C'est l'unique producteur Algérien du concentré d'hémodialyse, ce dernier se compose de :

- Un atelier de production avec une capacité de production de plus de 200700 unités de vente ;

- Un laboratoire contrôle qualité chargé du contrôle physico-chimique, microbiologique et pharmaco- toxicologique.

2.10. Le centre de recherche et de développement(CRD)

En 1975, un laboratoire de recherche et de développement est créé par la Pharmacie Centrale Algérienne, entreprise nationale détenant le monopole de l'importation, de la distribution et de la production des médicaments et des produits pharmaceutiques.

Les missions principales de ce laboratoire sont la formulation des formes pommades et comprimés, les études de faisabilité sur les sites de certains médicaments fabriqués sous licence.

Après la restructuration de la Pharmacie Centrale Algérienne, ainsi que la création de l'Entreprise Nationale de Production Pharmaceutique **SAIDAL**, cette dernière procéda à la transformation du Laboratoire de Recherche en une Unité de Recherche en Médicaments et Techniques Pharmaceutiques (URMTP). Cette dernière a été créée par l'arrêté ministériel du 13 septembre 1987.

Cette entité scientifique est chargée notamment de la recherche et du développement des médicaments et des Techniques Pharmaceutiques comme:

- La formulation des médicaments génériques qui répondent aux besoins de la santé publique.
- L'intégration des matières premières locales (d'origine chimique et végétale) ainsi que des produits des industries nationales.
- Le développement des techniques de fabrication et des méthodes de contrôle dans le but d'assurer la bonne qualité du produit pharmaceutique national.
- Le suivi permanent des médicaments fabriqués par l'entreprise et la diffusion des renseignements économiques et scientifiques qui les concernent.
- La contribution à l'élaboration d'une Pharmacopée nationale.
- La contribution à la formation graduée et post-graduée et aux actions de recyclage et de perfectionnement.

Durant ces dernières années, le groupe a connu de profonds changements qui s'inscrivent dans le contexte économique marqué par l'ouverture du marché à la concurrence et la mondialisation particulièrement vécue par le secteur de l'industrie pharmaceutique.

Parmi les défis que doit lever le groupe, il y a celui visant à assurer sa survie et sa pérennité à travers l'accentuation de ses activités de développement et de recherche, en vue d'élargir et de moderniser la gamme de ses produits en y intégrant des médicaments génériques récents, à forme d'administration moderne et répondant aux principales pathologies, ainsi qu'aux mutations du marché national et international.

Ainsi a mûri l'idée de transformer l'URMTP en un CRD, outil permettant d'atteindre les objectifs fixés.

Par décision N° PDG/AA/SG/99/397 du Président Directeur Général du groupe, le CRD est créé le 27 Juillet 1998.

2.10.1 MISSIONS ET ACTIVITES

Le CRD est chargé principalement de :

- L'élaboration de la politique et du développement des axes de recherche en rapport avec les missions stratégiques de SAIDAL dans le domaine des sciences médicales, plus particulièrement dans l'innovation pharmaceutique .
- La participation à l'élaboration de la politique de développement des médicaments du Groupe SAIDAL .
- La conception et le développement industriel des médicaments génériques au profit du Groupe SAIDAL .
- L'assistance technique aux filiales de production .
- La réunion des moyens matériels et techniques ainsi que la mobilisation et la valorisation des ressources humaines lui permettant d'assurer une veille technologique et une démarche prospective au profit du groupe .
- La collecte, le traitement et la capitalisation de l'information scientifique et technique en rapport avec son domaine d'activité et les missions du groupe, il en assure la conservation et la diffusion et en facilite la consultation .
- La participation à la formation et aux actions de recyclage et de perfectionnement du personnel technique et scientifique du groupe .
- Les prestations de contrôle de qualité physico-chimique, pharmaco technique, pharmaco toxicologique et microbiologique .
- La promotion, la valorisation et la diffusion des travaux techniques et scientifiques et des résultats de la recherche .
- La réalisation de travaux de prospection et d'études permettant à SAIDAL d'établir des alliances et/ou des partenariats stratégiques et profitables.

2.11. Unités Commerciales

L'unité commerciale centre a été créée en 1996 en vue de stocker et d'unifier la commercialisation des produits du groupe SAIDAL et assurer un meilleur service aux clients (plus de 300 entre secteur public et privé).

Pour se rapprocher de ses clients, deux unités commerciales ont été créées:

- En 1999, l'unité commerciale Est à Batna avec un effectif de 50 personnes.
- En 2000, l'unité commerciale Ouest à Oran avec un effectif de 40 personnes.

3. Quelques agrégats de gestion : Société mère du groupe SAIDAL

3.1. Le chiffre d'affaires société mère

Tableau N°01 : Le chiffre d'affaires société mère .

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2010	2011		
Chiffre d'affaires	9538529	10513184	974655	10,2%

Source d'information : Rapport de gestion 2010/ 2011

Le chiffre d'affaires de la société mère a enregistré un accroissement de 10,2% par rapport à l'exercice 2010 avec un écart de 974655. il ya un écart positif ce qui signifie qu'il ya une augmentation du chiffre d'affaires de l'année 2011 par rapport à l'année 2010 avec un montant de 974655.

Tableau n°02 : Le chiffre d'affaires société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2011	2012		
Chiffre d'affaires	10513184	10678123	164939	1,5%

Source d'information Rapport de gestion 2011 / 2012

Le chiffre d'affaires de la société mère a réalisé un écart de 164939 au titre de l'exercice 2012 par rapport à l'exercice 2011, ce qui signifie qu' il y a une augmentation de 1,5%.

Le chiffre d'affaires moyen = $\frac{9538529+10513184+10678123}{3} = 10243278,66$

3.2. La trésorerie Société mère

Tableau N°03 : La trésorerie de la Société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2010	2011		
Trésorerie Actif	1592130898,41	3424069097,67	1831938199,26	115%

Source d'information: Rapport de gestion 2010 / 2011

La situation de trésorerie actif, s'est nettement améliorée puisqu'elle a réalisé un écart positif de 1831938199,26 par rapport à l'exercice 2010. Donc, il ya eu une bonne gestion de la trésorerie .

Tableau N°04 : La trésorerie de la Société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2011	2012		
Trésorerie Actif	3424069097,67	424173784,41	-2999895313	-87,7%

Source d'information : Rapport de gestion 2011 / 2012

Nous constatons que la situation de la trésorerie actif est passée de 3424069097,67 en 2011 à 424173784,41 en 2012, soit une diminution de (87,7%) avec un écart de (2999895313) se qui signifie qu'il ya une diminution de la trésorerie .

3.2.1. La trésorerie moyenne

$$\frac{159130898 ,44 + 3424069097 ,67 + 424173784 ,41}{3} = 3085971260 ,17$$

3.3. La valeur ajoutée société mère

Tableau N°05 : La valeur ajoutée société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2010	2011		
Valeur ajoutée	-143946	465778	609724	-4,23%

Source d'information : rapport de gestion 2010/ 2011

La valeur ajoutée a connu une augmentation de 465778 en 2011,avec un écart positif de 609724 par rapport à l'année 2010. Donc, il ya une amélioration de la trésorerie de l'année 2011 par rapport a l'année 2010 d'un montant de 609724.

Tableau N°06 : La valeur ajoutée société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2011	2012		
Valeur ajoutée	465778,00	587511	121733	26,13%

Source d'information : Rapport de gestion 2011/ 2012

La valeur ajoutée de la société mère a enregistré un accroissement de 26,13% par rapport à l'exercice 2011 avec un écart positif de 121733,ce qui signifie qu'il ya une amélioration de la valeur ajoutée .

3.4. Evolution des résultats Société mère

Tableau N°07 : Le résultat Société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2010	2011		
Résultat net	576784	543964	-32820	-6%

Source d'information : Rapport de gestion 2010 / 2011

La société mère a clôturé l'exercice 2011 avec un résultat net de 543964. Une baisse de -6% par rapport à l'exercice 2010, soit un écart négatif de (-32820) .Donc il ya une augmentation des charges pour l'exercice 2011.

Tableau N°08 : Le résultat Société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2011	2012		
Résultat net	543963	1138363	594400	109%

Source d'information : Rapport de gestion 2011/ 2012

La société mère a réalisé durant l'exercice 2012 un résultat net de 1138 363 de dinars en accroissement de 109% par rapport à l'exercice antérieur (2011), avec un écart positif de 594400.Donc, il ya une rationalisation des charges pour l'année 2012.

3.5. Les stocks société mère

Tableau N°09 : stocks et encours société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2010	2011		
Stocks et encours	87253668,42	34657807,75	-52595860,67	-60,3%

Source d'information : Rapport de gestion 2010 / 2011

Nous constatons que les stocks en cours ont baissé de 34657807,75 en 2011 para port à 87253668,42 en 2010, soit un écart négatif de (- 52595860,67). Donc il ya une rentabilité satisfaisante pour l'entreprise .

Tableau N°10 : stocks et encours société mère

Désignation	Exercices		Ecart	Evolution
	2011	2012		
Stocks et encours	34657807,75	108025581,36	73367773,61	211%

Source d'information : Rapport de gestion 2011/ 2012

Nous constatons que les stocks en cours ont augmenté de 108025581,36 en 2012 par rapport à 34657807,75 en 2011, soit un écart positif de 73367773,61, avec une augmentation de 211% .Donc, il ya une diminution de l'activité de l'entreprise .

4.L' analyse financière de l'entreprise pour l'année 2012

a). Le fonds de roulement(FR)

Le fonds de roulement = ressources durables -les emplois durables

Le fonds de roulement = Capitaux permanents -actif non courant.

Capitaux permanents = capitaux propres + dettes à LMT.

$$\begin{aligned} \text{FR} &= (4720403328,06 + 3313072124,42 + 2064796543,72) - 9038249400,78 \\ &= 1060022595,42 \end{aligned}$$

FR > 0 les ressources durables financent suffisamment les emplois durables .

b). Le besoin en fonds de roulement (BFR)

BFR = (Actifs circulant d'exploitation + hors exploitation) – (Dettes d'exploitation + hors exploitation)

$$= 8357104259,71 - 11300236319,37 = (2943132059,66)$$

BFR < 0 L'entreprise n'a pas besoin de financement

c). La trésorerie nette

Trésorerie nette = FR - BFR

$$= 1060022595,42 - (2943132059,66) = 4003154655,08$$

Trésorerie nette > 0 L' entreprise est bien équilibré à court terme

L'entreprise est en bonne situation a longue terme car

$$FR > 0, TR > 0 \text{ et } BFR < 0$$

4.2 L'analyse par la méthode des ratios

4.2.1 Les ratios de trésorerie

La liquidité et la solvabilité

a) Liquidité générale

$$\text{Liquidité générale} = \frac{\text{Actifs circulants}}{\text{Passifs circulants}} = \frac{8357104259,71}{10247805059,48} = 0,815$$

Donc une unité monétaire des passifs circulants génère 0,815 des Actifs circulants .

Ce ratio doit être au moins égal à 1 , indique dans quelle mesure les actifs réalisables à moins d'un an couvrent les dettes échéant dans un an au plus .

b) Liquidité immédiate

$$\text{Liquidité immédiate} = \frac{\text{Trésorerie actif}}{\text{Dette à court terme}} = \frac{4323778955,94}{11300236319,37} = 0,382$$

donc une unité monétaire de dette à court terme génère 0,382 de Trésorerie actif .

C) Liquidité restreinte

$$\begin{aligned} \text{Liquidité restreinte} &= \frac{(\text{Actif circulants} - \text{stocks})}{\text{passifs circulants}} \\ &= \frac{8246060167,01}{10247805059,48} = 0,804 \end{aligned}$$

donc une unité monétaire de passifs circulants génère 0,804 de (l' actif circulants – stocks) .

4.2.2 Les Ratios de rentabilité

a) La rentabilité commerciale (la profitabilité)

La rentabilité commerciale = $\frac{RN}{CA.HT} = \frac{1138362878,24}{10678123420,19} = 0,106$, donc une unité monétaire de chiffre d'affaires , génère 0,106 de résultat net .

b) La rentabilité économique (ROA)

Rentabilité économique Brute (ROA) = $\frac{EBE}{\text{Capitaux propres}} =$
 $= \frac{-278622684,74}{6785199871,78} = 0,041$, donc une unité monétaire des Capitaux propres, génère 0,041 de l' EBE .

c) La rentabilité financière (ROE)

$ROE = \frac{RN}{cpr} = \frac{1138362878,24}{6785199871,78} = 0,167$, donc une unité monétaire des Capitaux propres, génère 0, 167 de Résultat Net .

d)L’effet de levier financier

LF = la rentabilité financière (ROE)– la rentabilité économique (ROA)
 = 0,167- 0 ,041= 0,126

LF > 0 ,l’effet est positif alors , l’ endettement favorise la rentabilité économique .

4.2.3 Les ratios de gestion

Délais accordés aux clients (en jours)

$$= \frac{clients \times 360}{CAHT + TVA collectée} = \frac{3493902377,29 \times 360}{10678123420,19} = 117 \text{ jours}$$

Délais reçus des fournisseurs (en jours)

$$= \frac{Fourinsseurs}{ACHAT TTC} \times 360 = \frac{7371016606,56}{9901551987,93} \times 360 = 268 \text{ jours}$$

Donc le délais reçus des fournisseurs (en jours) > de délais accordés aux clients (en jours) .

4.2.4 Les ratios de structure

$R1 = \frac{\text{Actif Immobilisé}}{\text{Total Actif}} = \frac{9038249400,78}{21719132616,43} = 0,416$,donc une unité monétaire de l’actif, génère 0, 416 de l’actif Immobilisé .

$R2 = \frac{\text{Stock et en cours}}{\text{Total Actif}} = \frac{111044092,70}{21719132616,43} = 0,00511$, donc une unité monétaire de l’actif, génère 0,00511des stocks .

$R03 = \frac{\text{Créances et disponibilité}}{\text{Total Actif}} = \frac{8864625948,36}{21719132616,43} = 0,408$, donc une unité monétaire de l’actif, génère 0, 408 des Créances et disponibilité .

Ratios relatifs aux capitaux propres autonomie financière

$R4 = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Total passif}} = \frac{6785199871,78}{21719132616,43} = 0,312$, donc une unité monétaire de passif, génère 0,312 des capitaux propres , ce ratio ne doit en général pas être inférieur a 1/ 3 selon l’avis des banquiers .

$R5 = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Capitaux permanents}} = \frac{6785199871,78}{10098271996,2} = 0,671$,donc une unité monétaire des capitaux permanents , génère 0 , 671 des Capitaux propres , ce ratio doit être supérieur de 0,5 , pour exprimer l’autonomie financière .

4.2.5 Les ratios d'équilibre financier

$$R1 = \frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Actifs Immobilisés nettes}} = \frac{10098271996,2}{9038249400,78} = 1,117, \text{ donc une unité monétaire}$$

Des actifs Immobilisés, génère 1,117 des capitaux permanents, ce ratio est >1, alors FR > 1.

$$R2 = \frac{\text{FR}}{\text{Stocks}} = \frac{1060022595,42}{111044092,70} = 9,545, \text{ donc une unité monétaire des stocks génère 9,545 de FR, ce ratio est } > 1, \text{ alors le FR finance suffisamment le cycle de production.}$$

$$R3 = \frac{\text{Actifs circulants}}{\text{Passifs circulants}} = \frac{8357104259,71}{10247805059,48} = 0,815, \text{ donc une unité monétaire des passifs circulants génère 0,815 des Actifs circulants.}$$

4.2.6 Les ratios de l'endettement

$$R1 = \frac{\text{Dettes LT}}{\text{Total passif}} = \frac{3313072124,42}{21719132616,43} = 0,152$$

donc une unité monétaire de passif, génère 0,152 des Dettes LT

$$R2 = \frac{\text{Dettes CT}}{\text{Total passif}} = \frac{11300236319,37}{21719132616,43} = 0,520$$

donc une unité monétaire de passif, génère 0,520 des dettes CT

5. Le rôle de l'audit interne dans l'entreprise

L'audit interne doit être présent partout dans l'entreprise, et être capable d'évaluer l'ensemble des opérations. Il contribue à la création de valeurs de l'entreprise. Il doit être un outil d'information fiable pour la direction générale et aussi pour le conseil d'administration. Il doit avoir une qualité qui correspondent aux exigences des régulateurs. Dépasse le simple contrôle des processus économiques et financiers. L'audit ca va être obligé, de s'intéresser à l'ensemble du situation, y compris au dispositif de risques.

L'audit interne assure que les principes, les règles, et les procédures de gouvernance retenus par l'entreprise sont bien déclinés, mis en œuvre, contrôlés, dans tout le périmètre de l'entreprise.

L'audit est un point de passage enrichissant, permettant de jeter pendant un temps un regard critique sur plusieurs activités de l'entreprise et d'acquérir, une expérience plus large, qu'une responsabilité spécifique dans un métier ou une autre fonction. La qualité de l'audit implique que l'auditeur découvre d'éventuelles fraudes ou erreurs, et qu'il soit en mesure de les révéler effectivement et pour jouer pleinement leur rôle et contribuer aussi à l'amélioration de la performance d'un groupe, les équipes d'unité doivent respecter une éthique et informer l'ensemble des parties ressenties sur leurs objectifs et leurs méthodes.

Et conformément au programme d'audit arrêté par le conseil d'administration du groupe SAIDAL, en vue d'améliorer le contrôle interne et optimiser les cycles de gestion au niveau des entités spécialisés, de la société mère et des filiales et de faire valoir l'application et la mise en œuvre des procédures.

Les cycles audits de la société mère ont porté, sur l'évaluation de la gestion des stocks des approvisionnements, des produits finis et l'évaluation de la gestion des créances.

L'organisation de la direction des ressources humaines de la filiale BIOTIC en terme de gestion heures supplémentaires, méthode de calcul des primes, rendements attribution des primes mises en disponibilités.

Section 02: La mission d'audit interne

La mission de l'auditeur est d'assister la direction générale dans l'exercice de ses responsabilités. pour cela ,il doit passer par une méthode bien définie .

1. Etude de cas pour les cycles suivants (ventes, achats, immobilisations, production, stocks et questions diverses)

1.2. La Conduite d'une mission d'audit interne dans l'entreprise

Une mission d'audit interne se déroule en trois phases :

- Une phase de préparation ;
- Une phase de réalisation ;
- Une phase de conclusion restitution.

La répartition d'usage pour ces phases est respectivement de 20% (préparation) 60 % (réalisation) 20% (rédaction).

En moyenne et ponctuellement, certaines missions peuvent présenter des profils atypiques, par exemple, demander d'avantage d'attention pour, la phase de préparation.

1.2.1 La phase de préparation

La phase de préparation correspond au lancement de la mission d'audit, l'essentiel du travail se déroule dans les bureaux du service d'audit interne, avec quelques déplacements sur le terrain. Une lettre de mission est adressée au premier responsable de l'entité à auditer. Elle constitue la matérialisation du mandat donné par la direction générale de l'audit interne qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs au plus tard 15 jours avant le démarrage de la mission d'audit, ainsi que cette mission conduit par Mr BELABDELLI auditeur animé par l'auditeur de l'entreprise se déroule le 01/01/2014 et se termine le 30 /06/ 2014. Elle se rapporte sur les cycles ventes, achats, immobilisations, stocks, production et organisation administrative générale. Les points traités par cette phase passe **par le choix de l'équipe**.

Elle est constituée en moyenne sous la responsabilité d'un superviseur lui consacrant une partie de son temps hebdomadaire, d'un chef de mission et de deux ou trois auditeurs. Il est par ailleurs opportun d'adjoindre à chaque mission des débutants de façon à les initier très tôt aux difficultés et réalité du terrain pour leur fonction afin de donner une vraie matérialisation du mandat donné par la direction générale. Pour respecter les objectifs généraux du mission, une **étude préliminaire** est faite sur le terrain.

Notre travail est consacré à étudier toutes les informations utiles concernant l'entreprise, les structures et les activités à auditer, donc nous avons fait un contacte directe avec l'audit qui va nous permettre de constituer un référentiel des activités à auditer ,de mener une analyse des risques et de préciser les objectifs stratégiques, ceci en recourant à la technique d'inter verview, en réalisant des observations physiques très utiles qui peuvent constituer un excellent investissement **la prise des connaissances de l'audit** , cette étude préliminaire consiste à préciser le champ de l'audit avec ses commanditaires ces des questions subsistent, identifier les personnes à rencontrer, notamment les gérants et les responsables, collecter la documentation nécessaire sur les activités à auditer et sur les techniques d'audit comptables telle que,(les rapports de gestion 2011/ 2012, les

guides, les notions théoriques, les projets, les séminaires, les techniques statistiques d'échantillonnage ...) ,consulter les bases documentaires de l'entreprise SAIDAL comme les procédures d'achats, ventes, les réglementations et les lois, obtenir des informations chiffrées des activités à auditer et création s'adapté aux programme de travail.

Il faut réaliser **un entretien avec le management de l'entité auditée**, donc avant de démarrer l'audit ,le responsable fonctionnel de la mission doit toujours programmer une réunion d'entretien et d'ajustement avec les responsables de la structure concernée par l'audit afin de se concerter sur l'intérêt et les objectifs de la mission d'audit à réaliser et en définir les grandes lignes (attendus, périmètre, calendrier ...), discuter la coordination de l'audit avec le fonctionnement opérationnel de l'entité auditée, s'accorder sur les objectifs clés de la fonction, les activités auditée (cycle achats, ventes ,stocks, immobilisations et production). Cette discussion doit permettre : de valider, compléter, de manière réaliste et consensuelle, les risques préalablement identifiés et leur probabilité d'occurrence, de décider de la réalisation ou non de la mission, s'adapter avec le programme d'audit, améliorer l'efficacité en estimant éventuellement plus exactement les jours, hommes budgétés .

Les conclusions de cette réunion doivent être consignées par écrit dans le compte - rendu d'entretien préliminaire avec le management après nous allons dresser **un tableau des risques** c'est un tableau définitif des risques conclus. La phase d'analyse des risques a pour objectif de faire un état globale des risques potentiels de l'entité et d'orienter les travaux détaillés. Dans cette phase , nous devons prendre des connaissances d'analyse des risques, dont dépendra la nature et le dosage des contrôles effectués ultérieurement par les membres de l'équipe d'audit et qui pourra faite comme suite :

Tableau N°11 : Le tableau de risque

Tâches	Objectifs	Risques significatifs	Evaluation du risque	Dispositif de contrôle interne	Constat Oui /Non
Achats	Les contrats d'achat à terme	Rupture de stock	Un prix Elevé	Moyen	Oui
Stocks	Contrôle les stocks Existant	Définir les responsabilités	Les écarts entre le stock physique et le stock comptable	Fort	Oui
Ventes	Suivre les états des clients douteuse	Constitue une provision pour minimiser le risque	Trésorerie Négative	Moyen	Oui
Les Immobili-sations	Le rapprochement entre les données d'inventaire et l'enregistrement comptable	Analyse des écarts	Etats financiers non fiables	Moyen	Système intégré
Production					

source d'information : Tableau réalisé par nous même

La note d'orientation : Rédigée par le chef de mission définit et formaliser les axes d'investigation de la mission et ses limites . Elle fixe les objectifs à

atteindre par l’audit pour le commanditaire et les audités, pour suivre et examiner les zones de risques qui ont été désignées dans le tableau de risque. En ce qui concerne les risques liés par les cycles, achats, stocks, ventes, production, immobilisation et envoyés aux commanditaires, puis présentés aux audités pour information. Sur la base de la note d’orientation et avant le démarrage des travaux sur le terrain, nous allons établir **le programme de travail** annuel au pluriannuel destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs comme suit :

Tableau N°12 : Programme de travail

Réf	Action	Outils	Responsable En charge	Réf. Papier de travail	Date de Début	Date de fin
01/ ventes + immobilisations	Le Questionnaire	Echantillon les bons de commandes les factures	BELABDELLI	Papier de Travail	01/01/2014	30/02/2014
02 achats	Le Questionnaire	Echantillon les factures d’achat	BELABDELLI	Papier de Travail	01/03/2014	15/04/2014
03/ stocks	Le Questionnaire	Etat des fiches de stock	BELABDELLI	Papier de Travail	16/04/2014	30/05/2014
04/ production et question générale	Le Questionnaire	Les états Financiers	BELABDELLI	Papier de Travail	01/06/2014	30/06/2014

Source d’information : Tableau réalisé par nous même

1.2.2. La phase de réalisation

Cette phase constitue la réalisation qui correspond à l’exécution de la mission d’audit. L’essentiel du travail se déroule sur le terrain, ainsi nous allons fait des visites dans les bureaux, les services et les structures à auditer. les principales étapes de cette phase sont les suivantes : la réunion d’ouverture, les tests d’audit sur le terrain, l’analyse de questionnaire et la réunion de clôture. **La réunion d’ouverture** se tient chez l’audité au niveaux des bureaux pour annoncer le démarrage de l’audit comptable avec la participation du directeur d’audit, les auditeurs et le chef de mission, afin de traiter certains points rédigés comme suit :

- Présenter les auditeurs, leurs expériences et leurs fonctions.
- Rappeler sur la charte d’audit .
- Annoncer le déroulement prévisionnel de la mission et discuter de la note d’orientation en prenant en compte les éventuelles remarques des audités .
- Affiner la logistique et prendre les premiers rendez vous .
- Rappeler la procédure d’audit et décrire le déroulement des phases suivantes :les conclusions de cette réunion, qui peuvent éventuellement amener à mettre à jour la note d’orientation qui doit être consignée dans le compte-rendu de la réunion d’ouverture conservé dans la section réalisation de la mission du dossier de mission **les tests d’audit sur le terrain** ,donc le travail sur le terrain consiste à conduire les contrôles prévus dans le programme de travail en utilisant les outils d’audit interne adéquats, mener des entretiens,

réaliser des observations physiques, effectuer des rapprochements et des reconstitutions, interroger des fichiers informatiques et établir les papiers de travail ,les conclusions des tests sont rédigées dans la feuille de couverture de test .

1.2.2.1. Le questionnaire

L'élaboration du contrôle interne peut être faite par l'usage d'un questionnaire pendant la phase d'examination qui consiste à dégager les points forts et les points faibles du système.

Une réponse « oui » qui suppose une situation de point fort et qui consiste à la confirmée.

Une réponse « non » reflète une faiblesse possible qui peut affecter les comptes qu'il faut les contrôlés.

1.2.2.1.1 Etat des questionnaires

1.2.2.1.1.1 Questionnaire de contrôle interne sur le cycle des ventes1.

N°	Questions	Oui	Non	Observation
01	GENERAL			
	a) Existe-t-il un système de contrôle budgétaire pour les ventes ?	Oui		
	b) les budgets (ou prévisions) sont-ils comparés avec les réalisations et les variations expliquées régulièrement ?	Oui		
02	CONTROLE DES EXPIDITIONS			
	Les commandes clients sont-elles revues et approuvées avant l'acceptation par :			
	a) Le service commercial, en ce qui concerne les conditions et la disponibilité des marchandises ?	Oui		
	b) Le service crédit pour le recouvrement de la créance ?	Oui		
03	- Les expéditions sont-elles faites au vu de documents (bon d'expédition) Pré- numérotés et dument approuvés ?	Oui		
	Contrôle de facturation			
04	- Le service de facturation est il entièrement séparé du service expédition et de la comptabilité clients ?	Oui		
	Les factures sont-elles pré- numérotées ?	Oui		
05	Est- ce qu'il y a un contrôle séquentiel de ces numéros ?	Oui		
06	Les factures sont-elles expédiées directement au client par le service facturation ou par courrier ?	Oui		A la livraison
07	Procède-t-on à des contrôles réguliers des documents d'expédition pour s'assurer que tous les articles expédiés ont biens été facturés ?	Oui		
	Contrôle de la comptabilisation			
08	Un contrôle est-il fait pour s'assurer que tous les articles expédiés ont bien été facturés ?	Oui		
09	Les marchandises (y compris les emballages, palettes etc...) sont expédiées et que toutes les factures sont enregistrées et que tous les numéros de facture font l'objet d'un suivi comptable ?	Oui		
10	-S'assurer-t-on que les ventes au comptant sont correctement enregistrées ?		Non	Nous ne procédons pas aux ventes au comptant
11	Est-ce qu'il y a un contrôle de liasses vierges d'avoir ?	Oui		
12	Les soldes créditeurs (y compris ceux dus au paiement d'acomptes) sont-ils régulièrement examinés ?	Oui		
13	Les paiements reçus sont-ils rapprochés des factures (par exemple par lettrage des comptes clients, etc) ?	Oui		

1.2.2.1.1.2 Questionnaire d'audit interne audit d'achat

N°	Liste des questions	Oui	Non	Observation
	ACHATS			
01	- Etre sûre que l'organisation des services intervenant dans le circuit achat est clairement définie, comme de tous et répond aux besoins de société ?	Oui		
02	- Etre sûre que la politique d'achat au niveaux des unités commerciales est cohérente avec la politique d'achat définie à l'échelle société ou du groupe ?	Oui		
03	- Etre sûre que le service achats participe a l'élaboration et au suivi du budget ?	Oui		
04	- Etre sûre que le service achats participe à l'établissement du plan annuel d'achats ?	Oui		
05	-Etre sûre de la régularité de la procédure de paiements des factures ?	Oui		
06	- Etre sûre de l'existence d'un système de classement des documents au service comptabilité ?	Oui		
07	- Etre sûre de la qualité des procédures de consultation des fournisseurs ?			
08	- Etre sûre que les conditions de facturations et de règlements sont définies?	Oui		
09	- Etre sûre que la comptabilisation des paiements est exhaustive?	Oui		
10	- Etre sûre que l'achat correspond à un besoin de l'entreprise et qu'il est validé par un organe autorisé?	Oui		
11	- Etre sûre que la procédure achat est bien appliquée ?	Oui		

1.2.2.1.1.3 Questionnaires d'audit interne des ventes 2

	Liste des questions	Oui	Non	Observation
	VENTES			
01	▪ Etre sûre que l'organisation des services intervenant dans le circuit ventes est clairement défini comme de tous et répond aux besoins de la société ?	Oui		
02	▪ Etre sûre que l'activité commerciale est correctement	Oui		
03	suivi?	Oui		
04	▪ Etre sûre que les conditions générales de vente sont définies?	Oui		
05	▪ Etre sur que les commandes sont formalisées, contrôlées et autorisées ?	Oui		
06	▪ Etre sûre que toutes les sorties de stock sont justifiées et correctement enregistrées ?	Oui		
07	▪ Etre sûre que toutes les expéditions ou services rendus sont correctement facturés, que toutes les factures correspondent à des expéditions ?	Oui		
08	▪ Etre sûre que les créances anciennes et douteuses sont	Oui		
09	correctement traitées ?	Oui		
10	▪ Etre sûre du bon enregistrement comptable des factures?	Oui		
11	▪ Etre sûre de l'enregistrement exhaustif et rapide des règlements?	Oui		
12	▪ Etre sûre de la régularité des paiements ?	Oui		
13	▪ Etre sûre de l'efficacité du suivi des comptes clients?	Oui		
14	▪ Etre sûre que les escomptes accordés sont suivis et justifiés?	Oui		
	▪ Etre sûre les avoirs émis sont correctement pris en compte ?			
	▪ Etre sûre que la procédure vente est bien appliquée ?			

1.2.2.1.1.4. Questionnaire audit d'investissements (immobilisations)

N°	Liste des questions	Oui	Non	Observation
01	▪ Etre sûr que le processus de demande d'autorisation d'investissement est clairement défini et connu de tous?	Oui		La procédure ne prévoit pas
02	▪ Être sûr que la procédure de demande d'investissement prévoit l'exhaustivité des opérations à mener (de l'idée a l'accord d'investissement) ?	Oui	Non	
03	▪ Etre sûr que le projet d'investissement correspond bien à une nouvelle immobilisation et qu'il est correctement découpé entre les charges et les montants immobilisables. ?	Oui		
04	▪ Etre sûr que le dossier d'investissement est complet et correctement suivi ?	Oui		
05	▪ Etre sûr que le projet d'investissement est correctement autorisé l'ouverture du crédit ?	Oui		
06	▪ Etre sûr de la régularité des décisions et engagements d'investissement (physique et financier)?	Oui		
07	▪ Etre sûr du suivi des immobilisations faites par l'entreprise pour elle –même ?		Non	
08	▪ Etre sûr que les acquisitions et cessions sont correctement			
09	▪ enregistrées dans le fichier des immobilisations et en comptabilité ?	Oui		
10	▪ Etre sûr qu'a tout montant enregistré correspond une immobilisation physique et que toute immobilisation est enregistrée ?	Oui		
11	▪ Etre sûr que du correct amortissement des immobilisations ?	Oui		

1.2.2.1.1.5. Questionnaire d'Audit Interne des Stocks

N°	Liste des questions	Oui	Non	Observation
01	▪ Etre sûr de l'exhaustivité et de la réalité des mouvements de stocks enregistrés ?	Oui		L'entreprise ne stocke pas pour les Autres
02	▪ Etre sûr du suivi correcte des stocks externes?		Non	
03	▪ Etre sûr du suivi correct des stockes internes appartenant à des tiers matières emballages consignés?		Non	
04	▪ Etre sûr que les stocks sont correctement valorisés ?	Oui		
05	▪ Etre sûr de l'enregistrement et du suivi des retours de marchandises ?	Oui		
06	▪ Etre sûr de l'efficacité et de la fiabilité des inventaires des stocks réalisés par la société ?	Oui		
07	▪ Etre sûr de l'efficacité de la gestion des stocks ?	Oui		
08	▪ Etre sûr que les stocks sont sécurisés ?	Oui		

1.2.2.1.1.6. Questionnaire d'audit interne de production

N°	Liste des questions	Oui	Non	Obs
01	▪ Etre sûr que la production est planifiée de façon à réduire les coûts à leur minimum ?	Oui		
02	▪ être sûr que l'on produit et que l'on traite les quantités requises conformément aux spécifications et aux plans de production ?	Oui		
03	▪ Etre sûr que les périodes d'interruption de la production sont minimisées (maintenance) ?	Oui		
04	▪ Etre sûr du respect des lois et réglementations émises en matière d'hygiène et sécurité?			
05	▪ Etre sûr que la production est réalisée Conformément aux normes de qualité exigées ?	Oui		
06	▪ Etre sûr du respect des normes et obligations légales en matière d'environnement?	Oui		
07	▪ Etre sûr que les usines de production et la direction Technique maîtrisent les technologies existantes et peuvent identifier de nouvelles technologies permettant de satisfaire les besoins ?	Oui		
08	▪ Etre sûr que les usines et la direction technique s'informent constamment des dernières avancées technologiques qui peuvent avoir un impact sur l'organisation ?	Oui		
10	▪ Etre sûr que les développements technologiques ne transgressent pas les brevets existants ?		Non	

1.2.2.1.1.7. Questions divers

N°	Liste des questions	Oui	Non	Observation
01	- Les objectifs stratégiques sont- ils en Concordance avec les moyens financiers?	Oui		
02	- Etre sûr qu'il ya pas des obstacles à la réalisation des objectifs stratégiques ?		Non	Aux niveaux des réglementations concurrences dé-loyales

1.2.2.2. Les points forts et les points faibles

1.2.2.2.1 Les points forts

Nous avons effectué notre audit selon les normes professionnelles applicables. A notre avis, les comptes présentent sincèrement, dans tout leurs aspects significatifs, une image fidèle par application de la loi et les procédures comptables. Nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

- a) **Cycle des ventes :** En ce qui concerne l'audit de cycle de vente, il existe un système de contrôle budgétaire pour les ventes, les budgets sont comparés avec les réalisations et des variations expliquées régulièrement. Pour les commandes clients, elles sont revues et approuvées avant acceptation par le service commercial. En ce qui concerne les conditions et la disponibilité des

marchandises et le service crédit pour le recouvrement de la créance, les expéditions sont faites au vu de documents (bon d'expédition) pré- numérotés et dument approuvés, pour le service de facturation est entièrement séparée du service expédition de la comptabilité client et les factures sont pré numérotées donc il y a un contrôle séquentiel de ces numéros. Les factures sont expédiées directement au client par le service facturation, et l'entreprise procède à des contrôles réguliers des documents d'expédition pour s'assurer que tous les articles expédiés ont bien été facturés. Un contrôle est fait donc, tout les articles expédiées ont bien été facturés, les marchandises expédiées, toutes les factures sont enregistrées, et tous les numéros de facture font l'objet d'un suivi comptable. Il s'agit donc qu'il ya un contrôle de liasses vierges d'avoirs, l'entreprise examine régulièrement, les soldes créditeur, et les paiements reçus sont rapprochés des factures ,par exemple par lettrage des comptes clients.

L'organisation des services intervenant dans le circuit ventes est clairement

définie et répond aux besoins de l'entreprise, l'activité commerciale est correctement suivie et que les conditions générales de vente sont définies, les

commandes sont formalisées, contrôlées et autorisées ainsi que toutes les sorties de stocke sont justifiées et correctement enregistrées, les expéditions ou services rendus sont correctement facturés, toute les factures correspondent à des expéditions. Les créances anciennes et douteuses sont correctement traitées. Il ya aussi du bon enregistrement comptable des factures .

Pour le bon déroulement des opérations comptables. L'entreprise applique un enregistrement exhaustif et rapide des règlements et la régularité des paiement. Il existe une efficacité du suivi des comptes clients, les escomptes accordés sont suivis et justifiés, les avoirs émis sont correctement pris en compte et que la procédure de vente est bien appliquée, clairement définie et répond aux besoins de l'entreprise, la politique d'achat au niveau des unités commerciales est cohérente avec la politique d'achat définie a l'échèle de la société ou du groupe Il ya aussi le service achats qui participe à l'établissement du plan annuel d'achat et une régularité de la procédure de paiements des factures.

L'entreprise bénéficié d'un système de classement des documents au service comptabilité, une qualité des procédures de consultation des fournisseurs et que les conditions de facturations et de règlements sont définies, que la comptabilisation des paiements est exhaustive, que l'achat correspond à un besoin de l'entreprise et qu'il est validé par un organe autorisé, donc la procédure achat est bien appliquée dans l'entreprise .

b) Cycle immobilisations : L'analyse des comptes des immobilisations détient les observations suivantes :

Le processus de demande d'autorisation d'investissement est clairement défini et connu de tous, le projet d'investissement correspond bien à une nouvelle immobilisation et qu'il est correctement découpé entre les charges et les montants imobilisables, le dossier d'investissement complet est correctement suivi, le projet d'investissement est correctement autorisé à l'ouverture du crédit. Il y a une régularité des décisions et engagements d'investissement

physique et financier, les acquisitions et cessions sont correctement enregistrées dans le fichier des immobilisations et dans la comptabilité, tout montant enregistré correspond une immobilisation physique, et toute immobilisation est enregistrée dans la comptabilité. L'entreprise pratique une bonne méthode de calcul des amortissements.

c) Cycle des stocks : Afin de déterminer l'image fidèle de l'entreprise, les comptes des stocks doivent être effectués comme suite :

L'exhaustivité et la réalité des mouvements de stocks enregistrés, les stocks sont correctement valorisés, les retours de marchandises sont suivis et enregistrés, les inventaires des stocks réalisés par la société sont efficaces et fiables, l'efficacité de la gestion des stocks et les stocks sont sécurisés.

d) Cycle de production : L'audit interne fait pour atteindre les objectifs suivants : la production est planifiée de façon à réduire les coûts à leur minimum. Nous produisons et traiterons les quantités requises conformément aux spécifications et aux plans de production. Les périodes d'interruption besoins, les usines et la direction technique s'informent que les dernières avancées de la production sont minimisées, sur le respect des lois et réglementations émises en matière d'hygiène et de sécurité, que la production est réalisée conformément aux normes de qualité exigées, sur le respect des normes et obligations légales en matière d'environnement, que les usines de production et la direction technique maîtrisent les technologies permettant de satisfaire les demandes qui pouvant avoir un impact sur l'organisation . Pour atteindre les objectifs stratégiques, il faut qu'ils soient en concordance avec les moyens financiers.

1.2.2.2.2- Les points faibles

De l'analyse approfondie des systèmes et procédures mis en place par les techniques de questionnaires en ce qui concerne les points faibles nous observons :

a) Cycle des ventes : L'entreprise ne procède pas des ventes aux comptant ,donc nous enregistrons aucune opération au comptant.

b) Cycle immobilisations : La procédure de demande d'investissement ne prévoit pas l'exhaustivité des opérations à mener de l'idée à l'accord d'investissement. Les suivis des immobilisations ne font pas par l'entreprise pour elle-même.

c) Cycle des stocks :- L'entreprise ne suit pas correctement et régulièrement les stocks externes, pour le stockage interne. L'entreprise ne stock pas pour les autres .

d) Cycle de production : Les développements technologiques transgressent les brevets existant.

E) Générale : Il existe des obstacles à la réalisation des objectifs stratégiques aux niveaux des réglementations. Exemple : (la concurrence déloyale)

1.2.2.3 Méthodes de contrôle

Pour réaliser les différents contrôles, un recours à la technique de sondage est nécessaire. Il repose sur les paramètres suivants :

- a) **La population** : C'est l'ensemble des opérations ou des comptes sur lesquels porte le sondage.
- b) **L'échantillon** : C'est le prélèvement à effectuer sur la population.
- c) **Le tirage** : Signifie tout simplement que l'on choisit les éléments du sondage à intervalle constant dans la population. Donc ,soit par la méthode 20/80 lorsqu'il ya peu de points faibles.

Soit par l'échantillon orienté ou par tirage aléatoire. Dans ce cas, il s'agit beaucoup de point faibles, donc nous contrôlons le prix, la quantité, le montant, le solde et la nature de l'opération.

- d) **La FRAP** :Il est important d'établir La F. R. A. P donc après chaque étape de travail, nous devons remplir un formulaire et à chaque fois qu'une observation révèle un problème, nous nous servons de la F R A P pour mener à bien notre raisonnement .

Figure N° 01 : Etablissement d'une F R A P

Feuille de révélation et d'analyse de problème F. R. A. P
Problème ; il ya pas une procédure qui prévoit l'exhaustivité des opérations à Mener .
Faits : la sélection des dossiers d'investissement .
Cause : il faut qu'il y'ait une procédure claire .
Conséquences : une mauvaise gestion des investissements .
Recommandation :établir une procédure de demande d'investissement qui Prévoit l'exhaustivité des opérations a mené.
Soumise à avis de l'audité .

Source d'information : Figure réalisée par nous même

1.2.2.4. La réunion de clôture

Pour achever cette phase, une réunion est tenue entre le responsable de la mission et les auditeurs afin de s'assurer que les objectifs ont été atteints et que l'ensemble des points du programme de travail a été réalisé pour discuter certain points il s'agit des recommandations et des plans d'action, recueillir les commentaires, aborder les éventuels points en suspens les obstacles à la réalisation de la mission qui sont les suivants :

Le manque de documentation et des rapports intermédiaires sur l'audit comptable.

Le manque d'une application vraie et juste de l'audit comptable malgré l'existence d'une structure d'audit.

L'utilisation insuffisante pour les techniques d'audit comptable .

La relation de travail n'est pas développée.

Les conclusions de cette réunion, doivent être consignées dans le compte rendu de réunion de clôture conservé dans la section réalisation de la mission. Une

copie est adressée au responsable (le directeur) du groupe Saidal pour la validation .

1.2.3. La phase de conclusion

1.2.3.1. Rapport préliminaire

1.2.3.1.1 Rapport type

En exécution de la mission qui nous a été confiée par l'entreprise, notre programme a porté sur un examen global pour auditer le cycle des ventes, le cycle d'achats ,audit interne des stocks, audit interne des immobilisations et audit interne de production.

Un audit consiste à examiner par sondage les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes.

1.2.3.1.2 Le Contrôle interne

De l'analyse approfondie des systèmes et procédures mises en place par les techniques de questionnaires se dégagent les constatations suivantes :

a) Cycle des ventes

L'entreprise ne procède pas aux ventes au comptant, ce qui peut créer un risque sur la trésorerie et aux investissements de l'entreprise, nous vous recommandons de procéder au règlement des comptes au comptant.

b) Immobilisation

La procédure ne prévoit pas l'exhaustivité des opérations a mener (de l'idée à l'accord d'investissement). Donc nous vous recommandons de faire une méthode pour un suivie rigoureuse des investissements .

Il n'ya pas un suivi pour les immobilisations ,ce qui implique une mauvaise gestion et organisation des immobilisations. Pour cela, il faudrait faire une méthode pour un suivi rigoureux des immobilisations.

c) Stocks

L'entreprise ne stock pas pour les autres, ce qui explique que l'entreprise ne possède pas de grands locos pour le stockage et aussi un manque d'une aidée préalable sur l'investissement en stock, nous vous recommandons d'investir dans les stocks

d) La production

Les développements technologiques transgressent les brevets existants, ce qui augmente les coûts. Nous vous recommandons de recourir aux technologies qui ne transgressent pas les brevets.

Après validation des constats et des recommandations, le rapport sera diffusé conformément au processus de fin d'audit décrit.

Le directeur d'audit interne.

Fait A Le

1.2.3.1.3 Rapport définitif

Le projet de rapport, après réunion de validation et les mises à jour constitue le rapport définitif. Il se compose d'une synthèse destinée à être lue par les dirigeants, des fiches F.R.A.P examinées lors de la réunion de validation et d'une liste des recommandations classées par destinataires constituant leur première réponse à l'audit.

1.3. La description de l'organigramme

1.3.1. Organisation cible groupe Saidal

La direction d'audit interne est rattachée à la direction générale. L'intérêt de ce rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information. L'analyse et la description de l'organigramme nous permettent de distinguer les structures suivantes :

1. Au niveau supérieur

a) Décision

Parmi les services nous avons le PMO et audit interne (organisation centralisée) reliée directement au P.D.G. L'intérêt de cette relation réside dans la très grande fluidité de l'information.

2. Au niveau moyen

a) Stratégie Nous trouvons dans ce niveau les directions suivantes : La direction de la stratégie et de l'organisation qui s'occupe de la stratégie et de orga-Best practices. La direction marketing et commerciale qui s'occupe du Marketing et de l'information médicale, projets industriels, C .R. D. La direction des achats qui s'occupe des affaires juridiques (marché publics), direction de la qualité qui s'occupe de l'audit qualité, assurance qualité. Les affaires réglementaires qui s'occupent des relations institutionnelles et des dossiers d'autorisations.

3. Au niveau bas

a) Fonctions supports : Parmi ces directions, nous trouvons la direction administrative et financière qui s'occupe des affaires juridiques, de la comptabilité et autres. La direction des ressources humaines qui s'occupe de l'administration du personnel GPEC, des relations sociales. La direction des (SI) qui contient l'infra, outils, projets, la direction communication, sites, et la direction des opérations qui s'occupe de supply chain amont, achat, production, logistique industrielle et distribution.

Conclusion

Auditer signifiait autrefois vérifier les comptes d'une entreprise. Aujourd'hui, ce mot signifie également étudier une entreprise pour apprécier les processus ou les comptes de gestion, améliorer ses préférences ou porter un jugement sur les dirigeants.

L'audit ne peut être une assurance absolue, il donne une garantie supplémentaire sur la qualité de l'information financière fournie que l'on trouve dans le cadre d'un audit légal ou contractuel.

La présente étude aspire à démontrer l'importance de la fonction de l'audit pour l'identification des risques. Avant d'entamer la mission d'audit. Il faut passer par la cellule de « contrôle interne » afin d'avoir les informations et les renseignements qui orientent l'auditeur dans sa tâche.

Le rapport final est le fruit du travail qui a été accompli par l'auditeur. Concernant le travail de pratique que nous avons réalisé au groupe SAIDAL, celui-ci a été mené à bien, en procédant à une analyse approfondie des données et en se référant aux diligences nécessaires qui sont dictées par la réglementation en vigueur. Ce qui lui a permis de déceler les anomalies, les irrégularités, ainsi que toutes les insuffisances constatées lors de la réalisation des différentes tâches.

Ainsi, l'avenir de l'entreprise repose sur le degré de compréhension, de la coopération de tout le personnel et de toutes les structures, mais surtout de la mise en application des recommandations émises par l'auditeur grâce à ses missions requiert, l'application du système « S.C.F » en 2009. L'entreprise a enregistré des améliorations au niveau du chiffre d'affaires et du résultat net et pour préserver la pérennité de celle-ci, il faudra de réaliser les objectifs suivants :

- La consolidation de sa position de premier producteur sur le marché local ;
- La diversification de sa gamme de produits et élargissement de sa production vers de nouvelles classes thérapeutiques telles que l'oncologie, l'immunologie et les produits issus de la biotechnologie ;
- Le développement du partenariat Gagnant, Gagnant .

CHAPITRE 03 :
Audit de l'actif et du passif
Etude de cas de l'entreprise EATIT
complexe de Tlemcen

Introduction

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison ne provenant pas de l'acquisition de titres mais d'une mise en commun d'intérêts économiques, il ne peut exister qu'à un écart d'évaluation.

La valeur d'entrée des actifs et passifs de chacune des entités combinées est égale à leur nette comptable, l'auditeur formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée mais non absolue du fait des limites de l'audit et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives.

Ce chapitre est consacré à l'audit des actifs et des passifs avec des questions diverses dans une mission qui nous a été confiée par l'entreprise afin d'établir un programme de travail, le quel nous permettra d'étudier l'entreprise et son organisation. Les étapes primordiales d'une mission d'audit et les objectifs stratégiques atteints par la mise en place d'une structure d'audit interne qui contient deux sections, la première porte sur la prise de connaissance de l'entreprise avec quelques agrégats, la deuxième porte sur la planification de la mission .

Section 01: La prise de connaissance de l'entreprise E.P.E- EATIT avec quelques agrégats

La prise de connaissance de l'entreprise a pour objectif de donner une information claire, précise et utile afin d'établir un diagnostic avec des relations humaines saines .

1. Présentation du complexe textile industriel de Tlemcen

Le complexe était destiné à produire et commercialiser des tissus de type de commercialisation était assurée par l'ENADITEX.

Après l'ouverture du marché national aux produits d'importation avec une concurrence déloyale, notre part de marché a été réduite à un niveau très bas ne permettant pas de couvrir les charges d'exploitation.

L'acquisition de la tête d'enduction a permis au complexe de bénéficier de plusieurs marchés avec les corps constitués, ce qui a entraîné une augmentation considérable de notre niveau de production et par conséquent une évolution remarquable du chiffre d'affaires atteignant les 95% du chiffre. Cette demande est due à la décision prise par notre client principal l'EHC d'ôter pour les tissus synthétiques enduits en remplacement des anciens support à cause de leur meilleurs propriétés mécaniques s'est spécialisé dans la fabrication de tissus techniques. Le complexe est réalisé dans le cadre des plans d'investissement de la SOMITEX (1^{er} et 2^{eme} plan quadriennal) et mis en exploitation durant l'année **1985**.

L'entreprise nationale des industries textiles des soieries (SOITEX) avec un capital social de **5000.000 000DA** a été créé en **1982** lors de la restructuration de la SOMITEX. Au départ, le patrimoine de l'entreprise était constitué de quatre unités de production à savoir :

- * Le complexe soierie de Tlemcen ;

- * Le complexe soierie de luxe de NEDROMA ;
- * L'unité de Boufarik ;
- * L'unité de broderie et confection (cette dernière a été créée à partir de l'atelier broderie du complexe de Tlemcen) .

Lors du processus de filialisation de 1997, les deux unités de Nedroma et de Boufarik ont été filialisées. La filiale SOITINE SPA de Nedroma Et la filiale SOTRADAL de Boufarik. l'entreprise mère est réduite au complexe soierie de Tlemcen ou l'endettement financier a été maintenu au niveau de cette dernière .

Lors du processus de redressement et de reconfiguration des E.P.E textiles décidé par les pouvoirs publics la résolution N°05 du conseil des participations de l'état (CPE) prise en sa 111^{ème} session du 03/03/ 2011.

La SOITEX a bénéficié d'un assainissement financier et un rattachement à la nouvelle entreprise créée L'.E.A.T.I.T (**Entreprise Algérienne des Textiles Industriels et Techniques**) .

Activités : Domaine d'activité : la production et la commercialisation de textiles.

- Activité principale : production (Tissage + Finissage) de tissus d'ameublement d'habillement et de techniques de différents laizes uni et jacquard (Ecrus, blanchi, teint et imprimé) avec différents apprêts (imperméable, infroissable, ignifuge, enduit, etc) .
- Activité secondaire : production de tissus brodés ou ouatinés + confection de divers articles d'ameublement et autres (couvres lit, draps de lit, couettes, nappes et serviettes...) .

Prestations : différentes prestations offertes dans notre domaine d'activité.

Capacités : Les capacités initiales installées du tissage sont de **27000 000 ML** révisées à **4500 000 ML**.

Principaux produits

Tissus techniques : Tissus d'ameublement et d'habillement, confection d'articles divers.

Infrastructures

Surface totale du terrain 375 656 M².

Superficie bâtie 99 200 M².

Composé de :

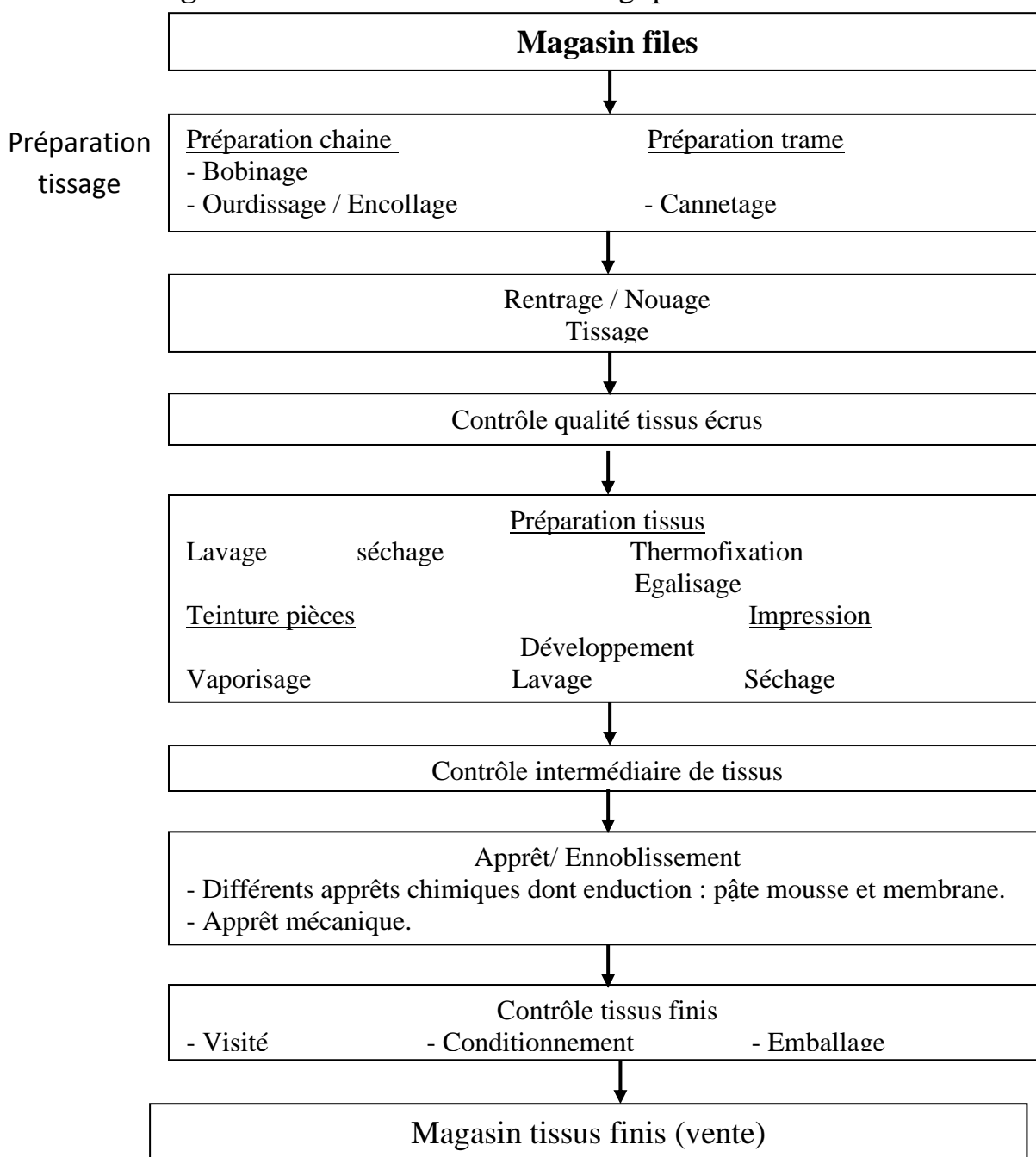
- Atelier de préparation de tissage .
- Atelier de tissage.
- Atelier de finissage.
- Atelier de broderie et confection.
- Atelier de fabrication mécanique et entretien.
- Bâtiment utilité et chaufferie.
- Magasins : matières premières et fournitures produits écrus finis.
- Bloc social, centre de formation, bâtiment administration.

Tableau n° 01 : Terrain occupé / non occupé

Désignation	Terrain nu	Terrain bâti Bâtiments	Terrains occupés Vrd + divers	Terrains non occupés
C. Tlemcen (y compris broderie)	372 400	99 200	103 157	170043
Siège Kiffane	3256	2434	822
TOTAL	375 656	101 634	103 157	170865

Source d'information : Documentation de l'entreprise

1.3 Figure n° 01 : Processus technologique de fabrication



Source d'information : Documentation de l'entreprise

1.4. Les activités du processus de production

1.4.1 Les activités du processus de la préparation du tissage et du finissage

1.4.1.1 Bobinage

Préparer des bobines molles pour teinture sur des cônes spéciales, préparer des bobines selon le poids demandé.

1.4.1.2 Ourdissage

Enrouler plusieurs bobines parallèlement sur un seul rouleau et l'enrouler ensuite une ensouple en fonction de l'article demandé.

1.4.1.3 Encollage

Imprégner les files de chaîne à partir de (ensouple dans une solution agglutinante colle) pour augmenter leur résistance au frottement.

1.4.1.4 Cannetache

Préparer l'harnais (lisses- lamelles- peignes) pour le montage des chaines sur métiers à navettes.

1.4.1.5 Remontage

Préparer l'harnais (lisses- lamelles- peignes) pour le montage des chaines sur métier à tisser cette opération se fait mécaniquement ou manuellement.

1.4.1.6 Nouage

Nouer les enceins files de chaine avec ceux de la nouvelle chaine à l'aide d'une machine appelée Noueuse.

1.4.1.7 Tissage

Entrelacement des files de chaines et de trame selon une armure donnée pour obtenir un tissu.

1.4.1.8 Visite

Inspection du tissu écru et son classement.

1.4.1.9 Enroulage

Enrouler plusieurs pièces d'étoffes inspectées sur un seul rouleau pour le processus de finissage.

1.4.2 Activité du processus de finissage

1.4.2.1 Lavage

Préparer le tissu pour les opérations ultérieures (teinture ou impression en le débarrassant de toutes les substances.

1.4.2.2 Séchage

Éliminer intégralement l'humidité résiduelle sur le tissu pour son passage à l'intérieur du séchoir à une certaine température donnée.

1.4.2.3 Thermo fixation

Passer le tissu sur une rame thermo de fixation à une température donnée pour assurer sa stabilité dimensionnelle.

1.4.2.4 Égalisation

C'est l'égalisation des files de chaîne et de trame en les rendant perpendiculaires les un aux autres pour éviter le gauchissement.

1.4.2.5 Teinture

Passer le tissu à travers un ou plusieurs bains de teinture pour lui donner une coloration.

1.4.2.6 Exprimage

Essorer le tissu entre deux cylindres exprimeurs pour lui enlever une certaine lourdeur.

1.4.2.7 Impression

C'est la reproduction d'un ou plusieurs dessins sur le tissu.

1.4.2.8 Cautification

Réduire le poids du tissu (crêpe PES) par un traitement spécifique en lui donnant un toucher doux et soyeux.

1.4.2.9 Vaporisation/ Fixation

C'est la diffusion du colorant sur le tissu et sa fixation par des techniques de traitement.

1.4.2.10 Apprêtage

Les traitements divers que subit le tissu pour lui donner des propriétés désirables (toucher, brillance, infroissabilité l'imperméabilité, etc)

1.4.2.11 Calandrage

C'est l'apprêtage mécanique ou l'écrasement de la surface du tissu en le faisant passer entre deux cylindres à une température et une pression donnée afin de lui donner une propriété de brillance.

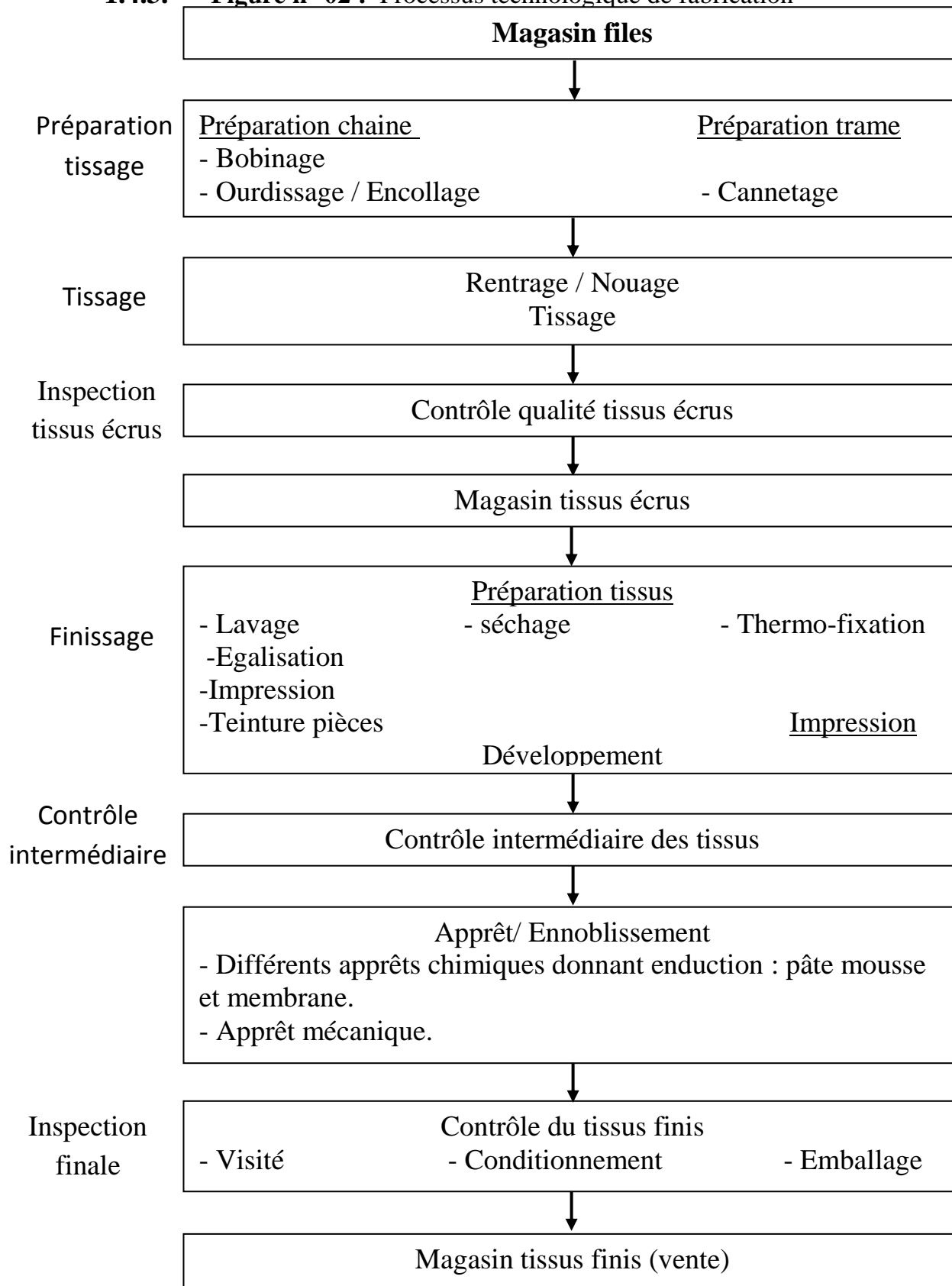
1.4.2.12 Imperméabilité

C'est le traitement du tissu à l'aide de produits spéciaux pour le rendre imperméable à l'eau.

1.4.2.13 Enduction

Déposer une couche de patte, mousse ou une membrane sur la surface du tissu pour lui donner une certaine propriété telle que (le toucher, l'imperméabilité à l'eau et la perméabilité à l'air).

1.4.3. **Figure n° 02 : Processus technologique de fabrication**



Source d'information : Documentation de l'entreprise

2. Quelques agrégats de gestion : E.P.E- EAT I T Complexe Textile Industriel de Tlemcen

2.1. Le chiffre d'affaires EAT I T

Tableau N°02 : Le chiffre d'affaires EAT I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2012	2013		
Chiffre d'affaires	715591900,14	1204753380.49	489161479,9	68 %

Source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart positif dans le chiffre d'affaires pour l'année 2013 et 2012 avec une augmentation de 68%, donc il ya une amélioration considérable sur le chiffre d'affaires.

Tableau N°03 : Le chiffre d'affaires EAT I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2013	2014		
Chiffre d'affaires	1204753380,49	1273467994	68714614	5,70 %

Source d'information : Documentation d'entreprise

Il existe un écart positif sur le chiffre d'affaires pour l'année 2013 et 2014 avec une augmentation de 5,70%, ce qui veut dire que l'entreprise est dans un bon état.

2.2. La valeur ajoutée EAT I T

Tableau N°04 : La valeur ajoutée EAT I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2012	2013		
Valeur Ajoutée	236056355,65	406836246,59	170779890,9	72 %

Source d'information ; Documentation d'entreprise

Il existe un écart positif sur la valeur ajoutée pour l'année 2012/ 2013 avec une augmentation de 72 %, ce qui veut dire qu'il ya une croissance importante.

Tableau N°05 : La valeur ajoutée EAT I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2013	2014		
Valeur Ajoutée	406836246,59	643887155,49	237050908,9	58 %

Source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il existe un écart positif sur la valeur ajoutée pour l'année 2013/ 2014 avec une augmentation de 58 %, donc il ya une évolution moins importante.

2.3. La trésorerie E A T I T

Tableau N°06 : La trésorerie actif E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2012	2013		
Trésorerie Active	288126553,59	47758422,60	- 240368131,3	-84%

source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart négatif sur la trésorerie durant l'année 2012/ 2013 avec une baisse de (-84%) ,donc il ya une mauvaise gestion au niveau de la trésorerie.

Tableau N°07 : La trésorerie actif E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2013	2014		
Trésorerie active	47758422,60	1992640,05	- 45765782,55	- 95 %

source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart négatif sur la trésorerie pour l'exercice de l'année 2013/ 2014 avec une baisse de(95 %), ce qui signifie qu'il ya une diminution de trésorerie pour un montant de (45765782.55) qui augmente les risques de l'insolvabilité.

2.4. Résultats E A T I T

Tableau N°08 : Résultats E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2012	2013		
Résultats nets des Activités Ordinaires	151037509,93	167557449,80	16519939,9	10,93%

Source d'information : Documentation de l'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart positif du résultat net pour l'année 2012/ 2013 avec une augmentation de 10,93 %, donc il ya une amélioration de l'activité qui se reflète dans la rentabilité.

Tableau N°09 : Résultats E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2013	2014		
Résultats nets des activités ordinaires	167557449,80	275554150,21	107996700,4	64 %

Source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart positif important du résultat net pour l'année 2013 / 2014 avec une augmentation de 64% qui rentabilise l'entreprise.

2.5. Les stocks en cours E A T I T

Tableau N°10: Les stocks en cours E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2012	2013		
Stocks en cours	646113362,44	883542331,89	237428969,4	36,74 %

Source d'information : Documentation d'entreprise

Il y avait un écart positif sur les stocks pour l'année 2012/ 2013 avec une augmentation de 36,74 %, ce qui signifie qu'il faut relancer l'activité de vente et de production.

Tableau N°11: Les stocks en cours E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2013	2014		
Stocks en cours	883542331,89	1343465598,65	459923266,2	52,05 %

Source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart positif important par rapport à l'année 2012/ 2013 avec une augmentation de 52,05 % , ce qui augmente les stocks.

2.6 Production de l'exercice E A T I T:

Tableau N°12 : Production de l'exercice E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2012	2013		
Production de l'exercice	699779606,32	1323000801,42	623221194,97	89,05 %

Source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart positif sur la production pour l'année 2012/ 2013 avec une augmentation de 89, 05 % donc il ya un bon lancement de la production.

Tableau N°13 : Production de l'exercice E A T I T

Désignation	Exercices		Écart	Évolution
	2013	2014		
Production de l'exercice	1323000801,42	1433014111,81	110013310	8,31%

Source d'information : Documentation d'entreprise

Nous constatons qu'il ya un écart positif moins important par rapport à l'année 2013/ 2014 avec une augmentation de 8,31%.

3. L'analyse financière de l'entreprise pour l'année 2014

a) Le fonds de roulement (FR)

Le fonds de roulement = ressources durables - les emplois durables

Le fonds de roulement = Capitaux permanents - actif non courant.

Capitaux permanents = capitaux propres + dettes à LMT.

$$\text{Capitaux permanents} = 7128398700,11 + 104664233,19 + 848986082,34 = 8082049015,7$$

$$\begin{aligned} \text{Le fonds de roulement} &= 8082049015,7 - 6366618940,66 \\ \text{FR} &= 1715430075,04 \end{aligned}$$

FR > 0 les ressources durables financent suffisamment les emplois durables .

b) Le besoin en fonds de roulement (BFR)

BFR = (Actifs circulant d'exploitation + hors exploitation) - (Dettes d'exploitation + hors exploitation)

$$3063538546,80 - 1348108471,82 = 1715430074,98$$

BFR > 0 , l'entreprise à un besoin de financement pour les opérations d'exploitation et les opérations hors exploitation .

c).1 La trésorerie nette

$$\text{Trésorerie nette} = \text{FR} - \text{BFR} = 1715430075,04 - 1715430074,98 = 0,06$$

Trésorerie nette > 0 L'entreprise est bien équilibré à court terme .

3.1 L'analyse par la méthode des ratios

3.1.1 Les ratios de trésorerie

La liquidité .

a) Liquidité générale

$$\text{Liquidité général} = \frac{\text{Actifs circulants}}{\text{passifs circulants}} = \frac{3063538546,80}{685726295,51} = 4,467$$

,donc une unité monétaire des passifs circulants génère 4,467 des Actifs circulants .

Ce ratio doit être au moins égal à 1 , indique dans quelle mesure les actifs réalisables à moins d'un an couvrent les dettes échéant dans un an au plus

b) Liquidité immédiate

$$\text{Liquidité immédiate} = \frac{\text{Trésorerie actif}}{\text{Dette à court terme}} = \frac{1992640,05}{685726295,51} = 0,0029$$

Donc une unité monétaire de dette à court terme génère 0,0029 de Trésorerie actif .

c) Liquidité restreinte

$$\text{Liquidité restreinte} = \frac{(\text{Actif circulants} - \text{stocks})}{\text{passifs circulants}} = \frac{1398161818,27}{685726295,51} = 2,038, \text{ donc une unité monétaire de passifs circulants génère } 2,038 \text{ de (l'actif circulants – stocks) .}$$

3.1.2 Les Ratios de rentabilité

a) La rentabilité commerciale (la profitabilité)

$$\text{La rentabilité commerciale} = \frac{\text{RN}}{\text{CA .HT}} = \frac{275554150,21}{1269259086,83} = 0,217, \text{ donc une unité monétaire de chiffre d'affaires , génère } 0,217 \text{ de résultat net .}$$

b)La rentabilité économique (ROA)

$$\text{Rentabilité économique Brute (ROA)} = \frac{\text{EBE}}{\text{Capitaux propres}} = \frac{363760204,73}{7977384782,45} = 0,045$$

donc une unité monétaire des Capitaux propres, génère 0,045 de l' EBE .

c)La rentabilité financière (ROE)

$$\text{ROE} = \frac{\text{RN}}{\text{cpr}} = \frac{275554150,21}{7977384782,45} = 0,034, \text{ donc une unité monétaire des}$$

Capitaux propres, génère 0,034 de Résultat Net .

d)L'effet de levier financier

LF = la rentabilité financière (ROE)– la rentabilité économique (ROA)

$$\text{LF} = 0,034 - 0,045 = -0,011$$

LF < 0 L'effet est négatif alors , l'endettement défavorise la rentabilité économique .

3.1.3 Les ratios de structure

$$\text{R1} = \frac{\text{Actif Immobilisé}}{\text{Total Actif}} = \frac{6366618940,66}{9430157487,46} = 0,675, \text{ donc une unité monétaire de l'actif, génère } 0,675 \text{ de l'actif Immobilisé .}$$

$$\text{R2} = \frac{\text{Stock et en cours}}{\text{Total Actif}} = \frac{1663384088,48}{9430157487,46} = 0,176, \text{ donc une unité monétaire de l'actif, génère } 0,176 \text{ des stocks .}$$

$R03 = \frac{\text{Créances et disponibilité}}{\text{Total Actif}} = \frac{1400154458,32}{9430157487,46} = 0,148$ donc une unité monétaire de l'actif, génère 0,148 des Créances et disponibilité.

Ratios relatifs aux capitaux propres autonomie financière
 $R4 = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Total passif}} = \frac{7977384782,45}{9430157487,46} = 0,845$, donc une unité monétaire de passif, génère 0,845 des capitaux propres , ce ratio ne doit en général pas être inférieur a 1/3 selon l'avis des banquiers.

$R5 = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Capitaux permanents}} = \frac{7977384782,45}{8082049015,7} = 0,987$, donc une unité monétaire des capitaux permanents , génère 0,987 des Capitaux propres , ce ratio doit être supérieur de 0,5 , pour exprimer l'autonomie financière .

3.1.4 Les ratios d'équilibre financier

$R1 = \frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Actifs Immobilisés nettes}} = \frac{8082049015,7}{6366618940,66} = 1,269$, donc une unité monétaire de

Des actifs Immobilisés , génère 1,269 des capitaux permanents , ce ratio est >1, alors $FR > 1$.

$R2 = \frac{FR}{\text{Stocks}} = \frac{1715430075,04}{1663384088,48} = 1,031$, donc une unité monétaire des stocks génère 1,031 de FR , ce ratio est > 1 , alors le FR finance suffisamment le cycle de production .

$R3 = \frac{\text{Actifs circulants}}{\text{passifs circulants}} = \frac{3063538546,80}{685726295,51} = 4,467$, donc une unité monétaire des passifs circulants génère 4,467 des actifs circulants .

3.1.5 Les ratios de l'endettement

$$R1 = \frac{\text{Dettes LT}}{\text{Total passif}} = \frac{104664233,19}{9430157487,46} = 0,011$$

donc une unité monétaire de passif, génère 0,011 des Dettes LT .

$$R2 = \frac{\text{Dettes CT}}{\text{Total passif}} = \frac{685726295,51}{9430157487,46} = 0,072$$

donc une unité monétaire de passif, génère 0,072 des dettes CT .

3.1.6 Les Ratios de Gestion

a- Délais accordés aux Clients (en jours)

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{clients} \times 360}{\text{CAHT} + \text{TVA Collectée}} \\ &= \frac{66635538457 \times 360}{1269259086,83} = 189 \text{ j.} \end{aligned}$$

b- Délais reçus des fournisseurs (en jours)

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{fournisseurs} \times 360}{\text{Achat TTC}} \\ &= \frac{327049260,99 \times 360}{764856827,88} = \frac{1177377311}{764856827,88} = 154 \text{ j.} \end{aligned}$$

Donc le délais accordés aux clients (en jours) > de Délais reçus des fournisseurs (en jours) .

Section 02 : Planification de la mission

La planification de la mission vise à mettre en place une méthodologie bien définie pour réaliser une mission d'audit interne dans les trois étapes fondamentales.

1. Conduite d'une mission d'audit interne dans l'entreprise

Une mission d'audit interne se déroule en trois phases :

- Une phase de préparation ;
- Une phase de réalisation ;
- Une phase de conclusion (restitution).
- La répartition d'usage pour ces phases est respectivement de (20% Préparation) (60% Réalisation) (20% Rédaction).

En moyenne, ponctuellement certaines missions peuvent présenter des profils atypiques par exemple, demander davantage l'attention pour la phase de préparation.

1.1. Phase de préparation

La phase de préparation correspond au lancement de la mission d'audit, l'essentiel du travail se déroule dans les bureaux de service d'audit interne avec quelques déplacements sur le terrain. **Une lettre de mission** est adressée au premier responsable de l'entreprise EATIT, cette lettre de mission constitue la matérialisation du mandat donné par la direction générale de l'audit interne, pour informer les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs au plus-tard 15 jours, avant le démarrage de la mission d'audit, accomplie par M^r BELABDELI Abdallah du 01/06/2015 jusqu'au 30/07/2015. Elle se rapporte sur l'audit interne des comptes d'actifs et des comptes de passifs.

Les points traités par cette phase, passent tout d'abord par le choix de l'équipe. Elle est constituée en moyenne sous la responsabilité d'un superviseur lui consacrant une partie de son temps hebdomadaire, d'un chef de mission et deux ou trois auditeurs. Il est par ailleurs, opportun de joindre à chaque mission, des débutants de façon à les inciter à surmonter les difficultés et les réalités du terrain pour leur fonction, afin de leur donner une vraie matérialisation du mandat donné par la direction générale, et pour respecter les objectifs généraux de la mission.

Une étude préliminaire est réalisée sur le terrain pour notre travail, lequel est consacré à collecter toutes les informations utiles concernant l'entreprise, les structures et les activités à auditer. Nous avons fait un contact direct avec l'audit, lequel nous permettra de constituer un référentiel des activités à auditer, de mener une analyse des risques et préciser les objectifs stratégiques en ayant recours à des techniques d'interview, en réalisant des observations physiques très utiles qui peuvent constituer un excellent investissement.

Avec la prise de connaissance de l'audit, cette étude préliminaire consiste à préciser le champ de l'audit avec ses commanditaires, ces questions subsistent à l'identification des personnes à rencontrer, notamment les gérants et les responsables de l'entreprise, collecter la documentation nécessaire pour le

domaine à auditer, tel que l'historique de l'entreprise, les règles, les procédures de gestion, analyse financière de 1998 à 2005 et le plan de redressement interne 2010- 2014. La présentation du complexe textile industriel de Tlemcen ou bien l'entreprise EATIT, par les bilans actifs / passifs et les comptes de résultats de l'année 2012, 2013 et 2014, les principaux ratios et les paramètres de gestion de (2013- 2014), les techniques statistiques d'échantillonnage, les lois, les réglementations, ainsi que la création d'un programme de travail pour identifier les recommandations antérieures puis nous allons passer à la réalisation **d'un entretien avec les managers de l'entité auditée** .

Avant de démarrer, nous allons programmer une réunion d'entretien et d'ajustement avec les responsables de la structure concernée par l'audit afin de se concentrer sur les l'objectifs stratégiques de la mission d'audit à réaliser et définir les grandes lignes (attendus, périmètre, calendrier,...), discuter la coordination de l'audit avec le fonctionnement opérationnel de l'unité auditée, se mettre en accord sur les objectifs clés de la fonction, e nous allons recueillir auprès du management son autoévaluation succincte du domaine avant d'être audité .

Cette discussions de cette dernière nous permettras, de valider , et compléter, de manière réaliste et consensuelle, les risques préalablement identifiés et la probabilité de leurs occurrences, décider de réaliser la mission, adaptée le programme d'audit pour améliorer l'efficacité en estimant éventuellement plus exactement les jours hommes budgétés. Les conclusions de cette réunion sont consignées par l'écriture d'un compte rendu d'entretien préliminaire avec le manager pour la constitution d'un dossier de mission. Nous présentons aussi un tableau des risques et leurs phases d'analyse afin de les matérialiser dans l'objectif de faire une étude d'état des lieux estimatif pour les réelles points forts et faibles de l'entité ou du domaine audité pour orienter les travaux détaillés.

Tableau n° 14 : Tableau d'identification des risques

Tâches	Objectifs	Risques significatifs	Évaluation du risque	Dispositif de contrôle interne	Constat Oui/ Non
Indiquer les tâches ou opérations élémentaires.	Indiquer les objectifs assignés à chaque tâche.	Indiquer les risques en cours si les objectifs ne sont pas réalisés.	Indiquer l'appréciation sommaire des risques associés à chaque tâche. Risque important, moyen ou faible.	Indiquer le dispositif de contrôle interne que l'auditeur devrait trouver pour maîtriser les risques encourus.	Indiquer si le dispositif de contrôle interne préconisé par l'auditeur existe ou non.

Source d'information : Tableau réalisé par nous même

A la fin de la phase d'étude de la mission et juste avant que nous démarrions la phase de vérification de l'audit nous devons préciser dans une **Note**

d'orientation notre objectif pour suivi des zones de risques que nous voulons examiner. Cette note d'orientation doit être conservée dans la section afin de l'inclure dans le dossier de mission.

La phase de préparation de la mission s'achève par **la préparation d'un programme de travail**, qui s'établit sur la base de la note d'orientation, donc c'est un document essentielle pour suivre les travaux d'audit ce document sera joint au dossier de la mission.

Tableau N°15 : Tableau du programme de travail
Code mission 11 p
Date : 01/06/2015

Détail du programme de vérification	Date de Début	Date de Fin	Auditeur	Réf P de T
Objectif 1 du rapport d'orientation	////////////////	////////////////	////////////////	////////
Tâche 1 : Établissement des questionnaires	01/06/2015	03/06/2015	En collaboration avec l'auditeur de l'unité	Papier de travail
Tâche 2 : préparation de l'échantillonnage	04/06/2015	30/06/2015	En collaboration avec l'auditeur de l'unité	Papier de travail
Tâche 3 : auditer les actifs courant et les actifs non courant	01/07/2015	15/07/2015	En collaboration avec l'auditeur de l'unité	Papier de travail
Tâche 4 : auditer les passifs courant et les passifs non courant	16/07/2015	25/07/2015	En collaboration avec l'auditeur de l'unité	Papier de travail

Source d'information : Tableau réalisé à nous même

1.2. La phase de réalisation

Cette phase constitue la réalisation de la mission qui correspond à l'exécution de la mission d'audit, l'essentiel est que le travail se déroule sur le terrain, donc nous avons effectué fait des visites au niveau des bureaux, des services et des structures à auditer, les étapes principales de cette phase sont les suivantes :

La réunion d'ouverture, les testes d'audit sur le terrain, l'analyse des questionnaires et la réunion de clôture. Notre travail commence par **la réunion d'ouverture** qui à eu lieu chez l'audité au niveau des bureaux en vue d'annoncer le démarrage de la mission avec la participation de toutes les équipes d'audit incluant le directeur d'audit, les auditeurs et le chef de mission afin de traiter certains points présentés comme suit :

La présentation des auditeurs, leurs expériences, ainsi que leurs fonctions, rappel sur la charte d'audit qui est un document permettant d'identifier les fondements du contrôle interne au sein de l'entreprise, annoncer le déroulement prévisionnel de la mission et la discussion de la note d'orientation en prenant en compte les éventuelles remarques des audités, affiner la logistique et prendre les

premiers rendez-vous, rappeler la procédure d'audit et décrire le déroulement des autres phases. Les conclusions de cette réunion peuvent éventuellement amener à nous mettre à jour, donc nous sommes passés pour faire **des tests d'audit sur le terrain**, ce qui consiste la conduite des contrôles prévus dans le programme de travail en utilisant les outils d'audit interne adéquats . Les types de tests que nous avons effectués sont comme suit :

Les Tests de Conformité : l'objectif de ces tests est de s'assurer qu'il a saisi correctement le contrôle interne de l'entreprise et qu'il doit comprendre les différentes procédures qui figurent sur la circulation des tâches.

Les Tests de Permanence : ces tests de permanence sont mis en œuvre pour déterminer si les points forts du système qui ont été estimés assurent la fiabilité des procédures et des enregistrements et qu'ils fonctionnent effectivement comme prévue tout au long de l'exercice .Ces testes doivent détecter les déviations de procédures qui auraient pu se produire.

Les Tests de Validation : Ces tests contiennent la confirmation des informations physiques et des visites des lieux.

Les Tests de Cohérence : l'auditeur doit vérifier si les informations collectées sont homogènes et celles du solde du compte bancaire dans la comptabilité par rapport au relevé bancaire sont les mêmes.

Contrôle des comptes : précéder à la vérification de l'imputation comptable la vérification des soldes, la centralisation de l'imputation comptable pour le bilan et le T.C.R.

1.2.1. Le questionnaire

L'élaboration du contrôle interne peut être fait par l'usage d'un questionnaire pendant la phase d'examinassions qui consiste à dégager les points forts et les points faibles du système.

Une réponse « oui » suppose une situation de point fort et qui consiste à la confirmer.

Une réponse « non » reflète une faiblesse possible qui peut affecter les comptes.

La formalisation des constats et leur présentation auprès des audités

Après chaque étape de travail, des conclusions partielles sont rédigées par l'auditeur sous forme de F.R.A.P. Ce sont les constats des déficiences identifiées. Les FRAP sont conservées dans la section réalisation de la mission du dossier , des missions qui vont nous faciliter la synthétisation des points faibles indiquer dans les procédures.

1.2.1.1 Le Questionnaire de contrôle interne l'audit des comptes de l'actif

N°	Question	Oui	Non	Observation	
	I .Actif non courant				
	Immobilisations incorporelles, valeurs incorporelles 20, fonds de commerce 207, ou écart d'acquisition (goodwill).				
01	Être sûre qu'il ya une vérification et une examinations des actes notariés et les notes d'honoraires ?		Non	Il ya pas d'élément de valorisation de(good-Will)	
02	Être sûre qu'il existe un rapprochement des montants des actes avec ceux portés en comptabilité ? - Droit de la propriété industrielle et commerciale (comptes 204, 205, et 208).	Oui			
03	Existe-t-il un rapprochement des montants des justifications avec ceux enregistrés en comptabilité -Terrains (compte 211).	Oui			
04	Être sûre que les frais d'acquisition ont été portés en frais d'investissement compte 202 ? Immobilisation corporelles 213.	Oui			
05	Être sûre que la ventilation du prix entre le terrain et les bâtiments a été faite correctement ? Amortissement du matériel de transport (28144).	Oui			
06	Être sûre que les taux pratiqués sont vérifiés, ainsi que le tableau d'amortissements ? - Amortissement des emballages récupérables (28146).	Oui			
07	Être sure que les taux d'amortissement sont pratiqués en fonction de la durée approximative d'utilisation de ces emballages ? Agence et installation (21847)	Oui			
08	Être sûre que les factures mémoires ou situations des travaux ont bien été approuvées par l'architecte et par les responsables de l'entreprise ? Investissement en cours (23).	Oui			
09	Être sûre que toutes les avances et acomptes sur commandes de biens sont portés au débit du compte 23 et nom dans un compte fournisseurs ? - Le compte 275 dépôts et cautionnement versés		Non		-Pour éviter toute explication aux C. A .C
10	Être sûre qu'il ya une vérification du relevé des cautionnements versés à l'aide des pièces et document justificatifs ?	Oui			-Pour les locations

N°	Questions	Oui	Non	Observation
	II- Actif courant			
	Contrôle des stocks classe 3			
11	Être sûre que la procédure de valorisation des stocks est bien appliquée? Le compte achats stockés 38 .	Oui		
12	Être sûre que le contrôle des marchandises est effectué spécialement dans le compte 38 . Produit et travaux en cours de services (34) ?	Oui		
13	Être sûre que le contrôle a effectué sur les dispositions suivantes : - Entrées, sorties ? - Inventaire permanent ? - Valorisation des stocks ? - Contrôle des procédures en vigueur ? Contrôle de l'application des règles ? - Contrôle relatif a certaines dispositions fiscales ? - Procédures de contrôle suggérées ? Stocks de produits 35 ?	Oui Oui Oui Oui Oui oui oui		
14	Être sûre du rapprochement des prix retenus pour la valorisation des produits finis avec ceux établis par la comptabilité ?	oui		ce contrôle est effectué par deux structures
15	Être sûre qu'aucune décote ni provision ne sont constituées car n'étant pas	oui		

16	déductibles fiscalement ? -Compte achats stockés (38) Être sûre que ce compte ne présente pas de solde ?	oui		
17	-Fournisseurs débiteurs (409) . Après réception des marchandises être sûre que les avances faites aux fournisseurs on été virées au débit du compte achat intéressé 38 ?		Non	L'avance n'est jamais comptabilisée au compte 38
18	Être sûre qu'il ya une vérification du montant des sommes versées à titre de consignation (matérielle ou emballage) avec le fichier de comptabilité de matière ?		Non	
19	-Remise à obtenir (4090) Être sûre que les sommes figurant au début de l'exercice on bien été reprises par le débit du compte fournisseur ?	Oui		
20	-Taxes récupérables (445) Être sûre que le décalage d'un mois est respecté en ce qui concerne la TVA récupérable sur achats de matières et le mois même sur investissement ?		Non	Il suivre la même règle que la TVA sur achat de marchandise
21	Comptes transitoires ou d'attente (47) Être sûre de la justification des soldes existants à la fin des exercices ?	Oui		
22	Client 411 Être sûre de l'exactitude des enregistrements de factures aux journaux de ventes ?	Oui		

23	<p>-Comptes financiers (51) .</p> <p>Être sûre que ces fonds vont être virés dans les délais prévus ou supposés normaux ?</p>	Oui		
24	<p>Banque trésor public, établissement financiers (512, 515, 517) .</p> <p>Être sûre que les remises sont immédiatement comptabilisées ?</p>	Oui	Non	
25	<p>Être sûre que la personne qui élabore les états de rapprochements n'est pas la même que celle qui établit les chèques et prépare les bordereaux de remise de chèques ?</p>	Oui		
26	<p>Contrôle les virements de fonds (581, 588)</p> <p>Être sûre que les comptes de virement de fonds sont soldés pour une période entière, ainsi que les virements internes entre structure et établissement d'une même entreprise ?</p>	oui		
27	<p>Associés, comptes courants 455.</p> <p>Etre sûre du bien fondé de la constitution de provision pour dépréciation de ses créances ?</p>			

1.2.1.2. Le Questionnaire de contrôle interne audit des comptes de passif

N°	Question	Oui	Non	Observation
	<u>I Capitaux propres</u>			
01	- Capital émis 101 Être sûr que les statuts portant création de la société sont examinés ?	Oui		
02	-Réserves contractuelles (1064) Être sûr de la vérification des montants, ainsi que la régularité des écritures enregistrées ?	Oui		
03	Réserves facultatives (1063) Être sûr de la régularité des opérations effectuées ?	Oui		
04	Compte des liaisons des établissements et sociétés en participation (18) . Être sûr que les déséquilibres et différences sont régularisés en fin d'exercice ? ,	Oui		
05	- Résultat de l'exercice 12 . Être sûr du rapprochement des montants des affectations avec les procès verbaux de l'AGO dans les SPA ou de l'assemblée des associés dans les SARL et SNC ?	Oui		
06	<u>II Passifs courants</u>			
07	-Fournisseur débiteurs (409) . Être sûr que toutes les sommes faisant l'objet d'acomptes, avances RRR à obtenir, retenues de garantie ont été vitrifiées ?	Oui		
08	-Fournisseurs d'immobilisations (404) Être sûr qu'il ya une effectuation d'un sondage dans les factures pour s'assurer de l'existence des bons de commande de livraison et de réception ?	Oui		
09	-État impôts sur le revenu global IRG (443) Être sûr que le versement mensuel de cet impôt dont l'entreprise n'est qu'un collecteur pour le compte de l'administration fiscale ?	Oui		
10	-Oppositions sur salaires personnel 427 . Être sûr que les documents relatifs aux saisies arrêt qui ont autorisé des retenues sur salaires sont bien examinés ?	Oui		
11	-État, taxes sur le chiffre d'affaires (445) . Être sûr que les taxes récupérables ont été déduites du montant à payer lors du règlement ?	Oui		
12	-TVA taxe sur le chiffre d'affaires 4450 . Être sûr qu'il ya un rapprochement entre les comptes de charges et les comptes de bilan 445 ?	Oui		
	-TAP taxe sure l'activité professionnelle .	Oui		

13	Être sûre qu'il ya une vérification des imputations et les enregistrements comptables ? Impôt sure les bénéfices des sociétés (IBS) 444 .	Oui		
14	Être sûre qu'il ya un rapprochement entre les bordereaux avis et les déclarations des résultats annuels ?	Oui		
15	Être sûre que dans le cas de prêts accordés par les banques le virement des montants a été fait aux débits des comptes 512 ? Organismes sociaux (431, 432 et 438) .	Oui		
16	Être sûre qu'il ya un rapprochement entre les déclarations trimestrielles, le livre de paie et le récapitulative des calculs opérés ? Produits constatés d'avance 487 .	Oui		
17	Être sûre que toutes les sommes portées à ce compte concernent bien celles relatives à des exercices ultérieures ? Concours bancaires courants 519. Être sûre que les contrats et pièces relatives à ces avances sont examinés ?	Oui		

N°	Question	Oui	Non	Observation
	III Passifs non courants			
01	Consignation à rembourser 166 . Être sûre de l'existence d'une comptabilité axillaire ou d'une comptabilité matière des consignations (emballages ou matériels) ?	Oui		
02	Provisions pour charges des passifs courants Être sûre que toutes les provisions imputées à ce compte sont examinées ?	Oui		
03	Emprunt auprès des établissements de crédit 164 Être sûre de la régularité de l'enregistrement comptable du principal et des intérêts échus, comptabilisés d'avance ou d'intérêts courus ?	Oui		

1.2.1.3 Les objectifs stratégiques

N°	Question	Oui	Non	Observation
01	- Les objectifs stratégiques sont-ils en concordance avec les moyens financiers ?	Oui		
02	Être sûre qu'il n'y a pas d'obstacles pour la réalisation des objectifs stratégiques ?		Non	

1.2.2 Les points forts et les points faibles

I- Les points forts

Nous avons effectué notre mission d'audit selon les normes professionnelles applicables. A notre avis, les comptes de bilan présentent sincèrement une image fidèle dans tous les aspects significatifs en application des lois et des procédures comptables. Nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

a) Actif non courant

Les montants des actes sont rapprochés avec ceux portés en comptabilité dont le capital est défini et les acquisitions s'il y a lieu sont désignés aux niveaux des statuts.

Les comptes « **(204, 205 et 208) du droit de la propriété industrielle et commerciale** ». Donc, il y a un rapprochement des montants des justificatifs avec ceux enregistrés en comptabilité, ce qui nous permet de conclure qu'il y a un bon suivi des comptes (204, 205 et 208), ainsi que toute acquisition d'investissement est comptabilisées dans le compte de propriété de la classe 02. le compte 204 enregistre les licences d'exploitation des logiciels informatiques et assimilés. Le compte 205 enregistre les concessions aux licences acquises dans le but de disposer d'un droit pendant la durée de contrat.

« **Le compte 211 terrains** ». On peut dire que les frais d'acquisition ont été portés en frais d'investissement vers le compte (202) et non pas dans un compte de charge, les terrains sont constitués de terrains bâties et de terrains non bâties (espace vert).

« **Immobilisation corporelle 213** ». Les comptes d'immobilisation corporelle 21 sont débités à la date d'entrée des actifs sous le contrôle de l'entité. Donc, la ventilation du prix entre le terrain et le bâtiment sont faite correctement à l'amiable.

« **Le compte 28144 amortissement des matériels de transport** ». Ou il y a toujours une vérification des taux pratiqués, ainsi que le tableau des amortissements. Dans ce cas, le nouveau système comptable financier « S.C.F » ,préconise la détermination de la juste valeur au moment de l'achat du bien pour déterminer le taux d'amortissement. A titre d'exemple ,si nous prenons le coût d'achat de 10000,00, la juste valeur et de 4000,00 la différence = 10000- 4000 = 6000,00.

« **le Compte 28146 amortissements des emballages** ». Concernant ce compte, les taux d'amortissements sont pratiqués en fonction de la durée approximative d'utilisation de ces emballages, donc la majorité des entreprises ne gèrent plus les emballages. Tout investissement acquis le constat élaboré de manière contractuelle et établi en commun entre le fournisseur et l'acheteur. La réception provisoire et définitive est définie contractuellement, les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 amortissement des immobilisations. Ces comptes sont subdivisés selon la nature de l'immobilisation.

« **Le compte 21847 agencements et installations** ». Donc les factures mémoires ou situations des travaux ont bien été approuvés par l'architecte et par les responsables de l'entreprise.

« **Le compte 275 dépôts et cautionnements versés** ». Pour ce compte, il existe une vérification du relevé des cautionnements versés à l'aide des pièces et documents justificatifs. L'entreprise fait des cautionnements pour les locations, donc le compte 275. Les dépôts et cautionnements qui constituent des créances également assimilables à des prêts.

b) Actif courant :

« **Les comptes de la classe 3 les stocks** ». La procédure de valorisation des stocks est bien appliquée au niveau de l'entreprise, donc il y avait une méthodologie bien définie pour gérer les stocks.

« **Le compte 38 d'achats stockés** ». Qui est débité du montant des achats et des frais accessoires d'achats par le crédit d'un compte du fournisseur ou d'un compte de trésorerie, en fonction des besoins d'information et de gestion. Les achats à l'étranger sont comptabilisés au cours des jours définis au niveau des D3, plus les charges (droit de douane, assurance, transport) .Lors de paiement du fournisseur étranger il ya une constatation (mali au bonis) et selon la cour de change, cette différence est comptabilisée en charge dans le compte 666 ou produite dans le compte 766.

« **Le compte 33 en cours de production de biens** ». Pour ce compte, le service comptabilité effectue des contrôles en ce qui concerne les entrées, les sorties, l'inventaire permanent, la valorisation des stocks, le contrôle des procédures en vigueur, le contrôle de l'application des règles, le contrôle relatif à certaines dispositions fiscales et des procédures de contrôle suggérées. Les valorisations sont effectuées au niveau de chaque centre de coût jusqu'à la phase finale de ce type de production, la procédure d'annulation du stock du début de période de crédit, des comptes 33 en cours de production de biens, 34 en cours de production de services et 35 stocks de produits par le débit des comptes 72 productions stockée ou déstockée correspondants.

« **Le compte 35 stocks de produits finis** ». Pour ce compte, il y avait du rapprochement des prix retenus pour la valorisation des produits finis avec ceux établis par la comptabilité. Le contrôle se fait par deux structures, donc il ya un bon suivi pour ce compte avec l'utilisation d'un contrôle adéquat .

« **les comptes de stocks 35 stocks de produits** ». Et éventuellement 34 encours de production de services et 33 encours de production de biens fonctionnent comme des comptes de magasin, ils sont débités des entrées en magasin par le crédit des comptes 72 production stockée ou déstockée et sont crédités des sorties par le débit de ces mêmes comptes 72

Nous avons basés notre attention sur le fait qu'aucune décote ni provision ne soit constituée ,car elles ne sont pas déductives par le fiscalement.

« **Le compte achats stockés 38** ». Ce compte ne présente pas de solde, le compte 38 n'est qu'un simple compte de transite qui sera soldé par le compte 30 ou 31.

« **Le compte 409 remise à obtenir** ». Nous avons constaté que les sommes figurant au début de l'exercice ont bien été reprises par le débit du compte fournisseurs.

« **Comptes transitoires ou d'attente 47** ». Donc l'entreprise effectuée un contrôle justifie les soldes existants à la fin des exercices. Ce compte est à la disposition des entités pour recevoir en cours d'exercice les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment ou elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire. Toute opération portée au compte 47 est imputée au compte définitif dans les délais les plus brefs. Ce compte ne figure pas sur les états financiers.

« **Le compte 411 clients** ». Pour ce compte, l'objectif de l'auditeur est l'exactitude des enregistrements des factures aux journaux de ventes, car c'est une obligation comptable. Il est débité du montant des factures de vente de biens ou de prestations de services par le crédit de l'une des subdivisions du compte 70 ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations et produit annexes (montant collecté hors T V A) .

« **Le compte 51 comptes financiers** ». Pour ce compte, nous pouvons dire que les fonds vont être virés dans les délais prévus ou supposés normaux. Ce compte fait l'objet de rapprochement des soldes figurant à la banque et des soldes figurant à la comptabilité. Pour une meilleure harmonisation comptable, les mouvements débiteurs correspondent aux fonds reçus et les mouvements créditeurs correspondent aux fonds décaissés.

« **Les comptes 512, 515, 517 banques ,trésor public et établissement financières** ». Concernant ces comptes nous pouvons dire que les remises sont immédiatement comptabilisées, nous comprenons que les travaux comptables sont ordonnés.

« **Les comptes 581, 588, virements de fonds et autres virements internes** ». Nous pouvons dire que c'est les comptes de transitoires, ses rôles pour vider les fonds et qui sont soldés pour une période entière, ainsi que les virements internes entre structure et établissement d'une même entreprise. Ces comptes sont notamment destinés en vue de permettre la centralisation sans risque du double emploi et des virements de fonds d'un compte de trésorerie (caisse ou banque) a un autre compte de trésorerie (caisse ou banque)

« **Associés comptes courants 455** ». Le bien et fondé de la constitution de provision pour dépréciation de ces créances, ce compte enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés .

c) Capitaux propres

« **Le compte 101, fond d'exploitation** ». Ce compte fait l'objet d'un contrôle et nous pouvons dire que les statuts portant création de la société sont examinés donc l'apport en capital ne peut pas être toujours en numéraires. Il doit être justifié par la structure et la part des associés ,doit être définie par le statut dont le capital est défini et les associés sont désignés. Si il ya lieu, ce compte enregistre à son crédit la valeur des apports de l'entrepreneur au début ou au cours d'activité.

« **Le compte 1064 réserves contractuelles** ». Pour ce compte il ya la vérification des montants, ainsi que la régularité des écritures enregistrées. Le compte 106 est débité des incorporations au capital, des distributions aux associés, des prélèvements pour l'amortissement des pertes.

« **Le compte 1063 réserves facultatives** ». Pour ce compte, il ya une régularité des opérations effectuées ,donc le commissaire aux comptes doit être le déterminisme. Les réserves sont inscrites au crédit du compte 106 réserves (légale, statutaire, ordinaire et réglementée). Ce sont, en principe, des bénéfices affectés durablement a l'entité jusqu'à la décision contraire des organes compétents .

« **Compte 18 comptes de liaison des établissements et sociétés en participation** ». Donc les déséquilibres et les différences sont régularisés en fin d'exercice et les rapprochements sont effectués mensuellement et annuellement. Ce compte est à la disposition des entités pour recevoir au cours d'exercice les opérations effectuées entre établissements et avec des sociétés en participation. Il est obligatoirement soldé à la clôture de l'exercice.

« **Le compte 12 résultats de l'exercice** ». Pour ce compte, il ya de rapprochements des montants des affectations et ce compte ne peut être mouvementé que par décision de l'A.G.O (les décisions des propriétaires).Ce compte enregistre pour solde les comptes de charges et les comptes de produits de l'exercice. Le solde du compte 12 représente un bénéfice ou excédent selon les différents cas. Dans les sociétés, le compte 12 est soldé selon la décision juridique d'affectation du résultat pris par l'organe compétant.

a) Passif courants

« **Le compte 409 fournisseurs débiteurs** ». Ce compte doit être suivi régulièrement et toutes les sommes faisant l'objet d'acompte avances R.R.R à obtenir, retenues de garantie sont vitrifiées par l'entreprise EATIT. Les comptes R.R.R rabais, remises ristourne ne sont pas comptabilisés, nous comptabilisons uniquement la différence. Ce compte est débité à la clôture de l'exercice du montant TVA compris, des avoirs imputables à la période clôturée, mais qui ne sont pas encore parvenus par le crédit des comptes concernés de la classe 04et06.

« **Le compte 404 fournisseurs d'immobilisations** ». Nous pouvons dire qu'il ya une effectuation d'un sondage dans les factures pour s'assurer de l'existence de bon de commande ,de bon de livraison et de bon de réception. Pour cela, il est obligatoire pour les responsables comptables de l'entreprise de comptabiliser un achat de matières premières aux investissements en vue du bon de commande, de livraison et des factures. Spécifiquement pour les investissements nous demandons le lieu géographique.

« **Le compte 443 opérations particulières avec l'état et les collectivités publiques** ». Le versement de cet impôt est mensuellement donc l'entreprise n'est qu'un collecteur pour le compte de l'administration fiscale. Il ya aussi l'IRG sur les salaires déclarée et payée mensuellement à l'administration fiscale et calculée à l'aide d'un barème.

« **Le compte 427 personnel oppositions sur salaires** ». Donc les documents relatifs aux saisies, arrêt qui ont autorisés des retenues sur salaires sont bien examinés en outre l'utilisation de ce type de compte est un cas rare.

« **Le compte 445 Etat, taxes sur le chiffre d'affaires** ». Pour ce compte, les taxes récupérables sont déduites du montant à payer lors des règlements de la TVA, sur achat et de la TVA sur vente. Ce compte reçoit d'une part le montant de la TVA collectée pour le compte de l'état lors de l'enregistrement des ventes, d'autre part, le montant de la T V A est récupéré selon les dispositions légales (lors de l'enregistrement des achats). Au moment de leur exigibilité, des subdivisions TVA collectée et TVA déductible sont soldées soit de TVA a payer ou de précompte.

« **TVA taxes sur le chiffre d'affaires 4450** ». Pour ce type d'impôt, il ya toujours un rapprochement entre les comptes de charges de la classe 06 et les comptes de bilan 445 .Ce rapprochement se fait mensuellement.

« **TAP 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés** ». Pour un bon contrôle, l'entreprise procède à une vérification des imputations et des enregistrements comptables. La TAP est un impôt qui devrait être payé sur la base de chiffre d'affaires hors taxe réalisé et verser à l'administration fiscale sur un imprimé type G50. Ce compte est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes versées par l'entité, notamment la taxe sur l'activité professionnelle T A P et le versement forfaitaire (VF), par le débit des comptes de charges concernés .Il est débité du montant des règlements effectués en contrepartie d'un compte de trésorerie.

« **Le compte 444 impôt sur les bénéfices des sociétés IBS (Etat, impôts sur les résultats)** » . Pour ce compte il ya toujours un rapprochement entre les bordereaux avis avec les déclarations des résultats annuels l'IBS .C'est un impôt déclaré et payé en fin d'exercice sur le bénéfice réalisé avec un taux de 19% qui doit être versé à l'administration fiscale. Nous payons aussi la taxe foncière annuellement aux fiscs.

Dans le cas de prêt accordé par les banques, le virement des montants et aux débits de compte 512, donc le prêt fait l'objet d'alimentation de compte bancaire.

« **Comptes 431, 432 et 438 organismes sociaux et comptes rattachés** ». Donc il y avait un rapprochement entre les déclarations trimestrielles le livre de paie et le

récapitulative des calculs opérés, les déclarations sont faites périodiquement avec les organismes sociaux et aussi les rapprochements.

« **Compte 487 produits constatés d'avance** ». Nous pouvons dire que toutes les sommes apportées à ce compte concernent bien celles relatives à des exercices ultérieurs et qui sont régularisés et suivis périodiquement. Les comptes 486 charges constatées d'avance et 487 produits constatés d'avance reçoivent à la clôture de l'exercice, les charges et les produits concernant un exercice ultérieur (pour leur montant hors taxes récupérables).

« **Le compte 519 concours bancaires courants** ». Dont les contrats et les pièces relatives à ces avances sont examinés. Les concours financiers courants tels que les crédits sur escompte s'enregistrent au débit du compte bancaire concerné par le crédit du compte 519 concours bancaires courants.

b) Passif non courant

« **Le compte de consignation à rembourser 526** ». Pour gérer ce , l'utilisation d'une comptabilité auxiliaire ou d'une comptabilité de matière des consignations (emballages ou matériels) est obligatoire.

« **Le compte 15 des provisions pour les charges des passifs non courants** ». Donc toutes les provisions imputées à ce compte sont examinées et n'ont aucun impact sur le résultat. Pendant la constitution d'une provision pour charges, le compte de provisions est crédité par le débit d'un compte de dotations, soit d'exploitation soit de financement. Pendant la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par imputation directe des coûts correspondant à la charge .L'excédent éventuel du montant de la provision fait l'objet d'une annulation par le crédit d'un compte de reprise (78).

« **Le compte 164 emprunts auprès des établissements de crédit** ». Pour ce compte, il y avait une régularité d'enregistrement comptable du principal et des intérêts échus comptabilisés d'avance ou d'intérêts courus . Le contrôle des emprunts se fait selon un tableau établi pour calculer les intérêts.

c)6 Questions divers

Nous pouvons dis ,que les objectifs stratégiques sont en concordance avec les moyens financiers .

II. Les points faibles

Dans l'analyse approfondie des systèmes et procédures mis en place par les techniques et les questionnaires, en se qui concerne les points faibles nous avons dégagé les constatations suivantes :

a) Actif non courant

Pour le compte fonds de commerce 207 ou écart d'acquisition (good Will), il n'ya ni vérification ni examination des actes notariés et des notes d'honoraires, car l'entreprise n'a pas encore introduit dans son système de comptabilité la notion de good Will, donc il n'ya pas d'élément de dévalorisation de good Will et une mauvaise

identification pour les acquisitions alors que le good Will = coût d'acquisition des titres de participation + intérêts minoritaires de l'entreprise acquises – (juste valeur) des éléments identifiables de l'entreprise acquise, l'impôts différés sur l'écart d'évaluation.

« **Le compte 207 écart d'acquisition** ». Ce compte peut être débiteur ou créditeur, car son solde figurant au bilan de l'actif non courant.

« **Le compte 23 investissements en cours** ». La conclusion tirée est que les avances et les acomptes sur commandes de biens sont portés au compte fournisseur et non au débit du compte 23. Pour éviter toute explication au commissaire aux comptes, il est préférable de comptabiliser les acomptes sur commande dans un compte de fournisseurs et comptes rattachés 40, mais cela ne donnera pas un mauvais suivi pour les investissements. Le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations ou encore s'achevées à la fin de chaque exercice, ainsi que les avances et les acomptes versés par l'entité à des tiers en vue de l'acquisition d'une immobilisation.

b) - Actif courant

« **Compte 409 fournisseurs débiteurs** ». Les avances faites aux fournisseurs ne sont pas virées au débit du compte d'achat intéressé 380, donc l'avance n'est jamais comptabilisée aux compte 380. Elle est déduite au moment de paiement du fournisseur avec une facture globale, donc il n'y avait pas de bonne métrise du système S.C.F. Le compte 409 est débité à la clôture de l'exercice du montant de la TVA compris dans les avoirs imputables à la période clôturée mais non encore parvenus. Les avances et les acomptes versés sur commandes d'immobilisations doivent figurer au bilan sous une rubrique immobilisations en cours, et non pas sous une rubrique fournisseur. En conséquence, les avances sur immobilisations sont généralement comptabilisées dans un compte 238 des avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations ou bien dans un compte 380 des marchandises stockées et non dans le compte 409.

Il n'y a pas de vérification pour le montant des sommes versées à titre de consignations (matériels ou emballages) avec le fichier de comptabilité de matière, donc il y a une mauvaise organisation pour les consignations matérielles ou emballages.

Pour la TVA sur investissement la déduction, suivre la même règle avec la TVA sur achat de marchandises ou de matières, c'est-à-dire la déduction de la taxe pour les investissements. Les achats de matières premières, de marchandises et de services ne peuvent s'effectuer qu'en respectant la règle de décalage d'un 01 mois, donc il y a une mauvaise application de la loi fiscale en ce qui concerne la déduction de la T V A. Dans ce cas, il faut signaler que le droit à la déduction n'est admis que pour les factures dont la TVA est supérieure à 100000,00 et lorsqu'elles sont réglées par un moyen autre qu'en espèces (LF 2009) .

Nous avons fait notre constat sur le fait que la personne qui établit les états de rapprochements et la même que celle qui établit les chèques et prépare les bordereaux de remise des chèques. L'état de rapprochement bancaire et l'arrêt du solde caisse et

banque sont fait mensuellement et signé avec le chef de service trésorier, l'auditeur de l'entreprise et le D.F.C, donc il n'y a pas de principe de séparation des fonctions ce qui est traduit par l'augmentation des risques.

c) **Les objectifs stratégiques**

L'entreprise trouve des obstacles pour la réalisation des objectifs stratégiques qui sont notamment les dettes des exercices antérieurs pour les organismes CNAS, les dettes parafiscales, les dettes fiscales qui concerne les impôts, mais aussi les assurances et les dettes de découverte bancaire.

Feuille de révélation et d'analyse de problème

F.R.A.P

Problèmes : l'entreprise n'applique pas la règle sur la récupération de la TVA en ce qui concerne la TVA récupérable sur investissement.

Faits : 20 factures d'achat sur 100 sélectionnées hors de la règle de récupération .

Taux : (la TVA sur investissement est récupérée dans le même mois d'acquisition).
Cette règle ne concerne pas la TVA sur investissement.

Conséquences : sur les immobilisations

La TVA sur investissement est récupérée dans le même mois d'acquisition. ce qui donne une mauvaise gestion de l'information.

Recommandation :

Nous vous recommandons de distinguer entre la TVA sur marchandises et les matières premières et la TVA sur immobilisations pour un bon suivi de la TVA.

Soumis à avis de l'audité :

Nom : date :

Nous avons clôturé cette phase par **une réunion de clôture** qui doit être faite entre le responsable de la mission et les auditeurs afin de s'assurer que les objectifs ont été atteints et que l'ensemble des points du programme de travail a été réalisé. La réunion de clôture est matérialisée par un PV de clôture signé par les deux parties, l'audité et l'auditeur.

Remarque

1.2.3 Méthode de contrôle :

Pour réaliser les différents contrôles, un recours à la technique de sondage est nécessaire. ce dernier repose sur les paramètres suivants :

- La population : C'est l'ensemble des opérations ou des comptes sur lesquels porte le sondage.
- L'échantillon : C'est le prélèvement à effectuer sur une population.
- Le tirage.

1.3 La phase de conclusion

La phase de conclusion correspond à l'achèvement de la mission. L'essentiel est que le travail se déroule dans le bureau de l'auditeur interne avec quelques déplacements chez les audités, notamment pour la réunion de clôture. Les principales étapes de cette phase sont comme suit :

- Le projet de rapport d'audit ;
- Le rapport définitif.

1.3.1 Projet de rapport d'audit

Direction audit interne

Monsieur le vice président.

N° ----- Audit des comptes actif passif

Interlocuteur : l'auditeur de l'entreprise

Objet : Rapport d'audit interne

Veillez trouver ci-joint notre projet de rapport d'audit de positionnement des comptes actif et passif.

La mission d'audit supervisée par l'auditeur de l'entreprise a été effectuée par le stagiaire M^r BELABDELLI, en date du 01/06/ 2015 au niveau du service finance et comptabilité de l'entreprise EATIT complexe de Tlemcen.

Ce rapport sera discuté lors de la réunion de validation programmée le 26/07/2015 au niveau de la direction.

Les objectifs de cette réunion de travail sont :

- Rendre le rapport non contestable au niveau des constats, raisonnements, conclusion et formulation.
- Convenir d'un destinataire pour chaque recommandation présentée dans le projet comme une préposition d'amélioration.
- Évoquer la note de synthèse qui viendra en tête du rapport définitif, dont l'objet est destiné aux lecteurs qui doivent être informés mais qui ne sont pas concernés par la résolution de ces problèmes.

Après validation des constats et recommandations le rapport sera diffusé conformément au processus de fin d'audit décrit... le directeur d'audit interne.

Justification de nos appréciations

En application de la loi, nous portons à votre connaissance les éléments suivants :

-Actif non courant

- Pour le compte fonds de commerce 207 ou écart d'acquisition (good Will), il n'y a ni vérification ni consultation pour les actes notariés, ainsi que pour les notes d'honoraires.

- Le compte 23 investissement en cours, la conclusion tirée est que les avances et acomptes sur commande de biens sont portés au compte fournisseur (404) et non au débit du compte 23.

- Actif courant

- Le compte 409 fournisseurs débiteurs : les avances faites au fournisseur ne sont pas virées au débit du compte d'achat intéressé 38.

- Il n'ya pas de vérification pour sommes versées à titre de consignation matérielle ou emballage avec le fichier de comptabilité de matière.

- Pour la TVA sur investissement, elle suit la même règle que la TVA sur la marchandise matières premières ou de services.

- Il n'y a pas le principe de séparation des fonctions ce qui est traduit par l'augmentation des risques

- L'entreprise trouve des obstacles pour la réalisation des objectifs stratégiques.

Vérifications et informations spécifiques

Nous portons à votre connaissance les informations suivantes :

- Actif non courant

- Il est recommandé d'introduire dans le système de comptabilité la notion de good- Will pour qu'elle soit un élément de valorisation.

- Il est recommandé d'utiliser les comptes 23 investissement en cours pour diminuer le risque d'incertitude.

-Actif courant

- Il est recommandé d'utiliser les comptes 380 et 381 pour comptabiliser les avances faites aux fournisseurs.

- Il est recommandé de vérifier les montants et les sommes visées à titre de consignation matérielle ou emballage avec le fichier de la comptabilité de matériel.

- Il est recommandé de faire la distinction entre la TVA à récupérer sur l'investissement et la TVA à récupérer sur l'achat de marchandises et de matières premières, et aussi sur les services.

-Il est recommandé de respecter le principe de séparation des fonctions et d'éviter le cumul des tâches incompatibles au niveau du comptable.

Question sur les objectifs stratégiques

- Il est recommandé de trouver une solution afin de lever les obstacles pour la réalisation des objectifs stratégiques.

Lieu Date.....

Signature

L'auditeur.

L'audité.

1.3.2. Rapport définitif :Le projet de rapport après la réunion de validation et les mises à jour constitue le rapport définitif .Il se compose d'une synthèse destinée à être lue par les dirigeants des fiches F RAP examinées lors de la

réunion de validation et d'une liste des recommandations classées par destinataires constituant leur première réponse à l'audit .

Les objectifs stratégiques à atteindre avec la disponibilité d'un service d'audit comptable

2.1. Comptabilité générale

- Vérification par sondage inventaire stocks et investissements.
- Examens et analyses des procédures.
- Revue générale des écritures comptables et documents d'appui.
- Assistance de l'arrêt de bilan et synthèse.
- Vérifications périodiques des soldes caisses.
- Vérifications périodiques des soldes banquiers.
- Veillez à l'élaboration de la balance comptable mensuelle.

2.2. Comptabilité analytique

Audit méthode de détermination des coûts et prix de revient :

- Relation procédurale, structures et production.
- Relations procédurales avec la gestion des stocks.
- Rapprochement mensuel pour la gestion des stocks.
- Analyse des coûts et prix qui reviennent en relation avec le prix de vente.
- Audit des coûts de main d'ouvres dans le prix de revient.
- Audit de la sous activités et son impact sur les résultats.

2.3. Structure des ressources humaines

- Examen et analyses des procédures DRH.
- Audit des éléments financiers entrant dans le salaire.
- Audit du plan de carrière du personnel.
- Audit des dossiers du personnel.
- Veillez sur l'application stricte de l'organigramme.
- Analyse des postes de travail.
- Détermination et évaluation des tâches.

2.4. Structure approvisionnement/Commerciale

2.4.1. Approvisionnements

- Examens et analyses des procédures.
- Audit des contrats d'achats en adéquation aux lois et réglementation en vigueur.
- Audit des coûts d'entrée des stocks et sortie des magasins GDS et CAE.
- Rapprochement mensuel des stocks avec la comptabilité analytique.
- Audit fiscalité sur achats.

2.4.2. Commerciale

Revue des procédures de ventes et leur application

- Audit de la méthodologie d'arrêt des prix de vente.
- Audit du suivi des créances et de recouvrement.
- Audit des relances clients.

- Audit de fiscalité sur les ventes.
- Audit de gestion des stocks pour les produits finis.
- Audit de gestion des stocks écrus.

Veillez sur le rapprochement mensuel des stocks avec la comptabilité analytique dûment signée par les deux parties.

Veillez sur le rapprochement du chiffre d'affaires mensuel avec la comptabilité générale.

2.5. Production

- Audit des consommations en adéquation aux normes préétablies.
- Audit du rendement individuel du personnel.
- Audit de la sous activité par rapport au budget et par rapport à la capacité.
- Audit du management par rapport aux normes de production.
- Audit du management à la capacité de production.
- Audit du management de la qualité.
- Audit des rebuts de production et leur impact sur les résultats.

2.6. Maintenance

- Audit des normes de maintenance et procédure
- Audit des normes de fabrication des pièces et de leur prise en charge par la gestion des stocks et comptabilité analytique.
- Audit de la consommation des pièces de rechange par structure.
- Audit des coûts de la maintenance par structure.

L'entreprise a obtenu une enveloppe d'investissement d'une valeur de 2 650 MDA pour le renouvellement des équipements de production. La participation de l'audit réside dans l'élaboration du cahier des charges avec les structures concernées qui sont nécessaires pour l'appel d'offre national et international.

Le suivi de cette opération réside au niveau du contrôle et analyse des offres en collaboration avec la commission des marchés.

- Planning de réalisation.
- Mise en place du financement.
- Contrôle des coûts et surcoûts de réalisation sur cette base.

3. L'analyse de l'organigramme

L'organigramme de l'entreprise se divise en trois niveaux hiérarchiques.

Niveau 01 : Le directeur du complexe qui est le premier responsable qui donne des ordres.

Niveau 02 : Le deuxième niveau hiérarchique relie directement le directeur du complexe avec les conseillers juridiques et les auditeurs assistants chargés de la planification.

Niveau 03 : ce niveau hiérarchique, inclue le directeur de production, assistant du directeur technique, le directeur chargé des utilités, assistant du directeur chargé de l'entretien des équipements, directement approvisionnement commercial directeur finances comptabilité, directeur des ressources humaines assistant du directeur chargé de la sécurité.

4. Une comparaison inter-entreprise le Marchal, SAIDAL, EATIT

Tableau n°16 : Tableau comparatif

Désignation	Les entreprises		
	Le MARCHAL	SAIDAL	EATIT
Type d'audit	Audit interne	Audit interne	Audit interne
Les cycles à auditer	Trésorerie	Achat, vente, stock, production, immobilisation Autres	Les comptes actifs Les comptes passifs . Autres
La structuration	Une structuration moyenne ne dispose pas de service d'audit.	Bien structurée elle dispose de service d'audit pour faire la relation avec la gouvernance.	Bien structurée elle dispose de service d'audit pour faire la relation avec la gouvernance .
L'année dans laquelle a commencé l'application du S.C.F.	2011	2009	2010
Les principaux objectifs	-L'organisation des moyens . -L'application des normes comptables IAS – IFRS . -La mise en place de service d'audit.	-Consolidation de sa position de premier producteur sur le marché local. -Développement du partenariat .	Le développement du comptabilité générale . Comptabilité analytique. Structure des ressources humaines . Et autres.
L'environnement	L'entreprise doit faire des efforts Pour maîtriser son environnement .	L'entreprise est ouverte sur son environnement .	L'entreprise adapte une bonne stratégie pour maîtriser bien son environnement .

Source d'information : Tableau réalisé par nous même

Conclusion du chapitre 03

L'audit des actifs et des passifs donne au service de comptabilité des informations sur les mouvements des comptes actif, passif, en vue de dresser un plan de financement.

Les tests des procédures permettent d'obtenir des éléments probants par l'efficacité de la conception et du fonctionnement des systèmes comptables et du contrôle interne.

La mission d'audit de compte actif et passif a pour objectif de permettre à l'entreprise d'avoir la régularité, la sincérité des comptes et de l'image fidèle du patrimoine de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

- La sauvegarde du patrimoine de l'entreprise.
- la gérance des risques potentiels.
- L'augmentation de la rentabilité.
- La maîtrise des normes IAS et IFRS.
- La connaissance approfondie du système comptable financier S.C.F.
- L'enrichissement de la gouvernance de l'entreprise.

Le plan de redressement permet à l'entreprise de réaliser les points suivants :

- Un potentiel de production important ;
- Un encadrement supérieur et moyen qualifié et maîtrisant le métier ;
- Un fort potentiel d'accroissement des parts de marché ;
- Une prise de conscience du rôle stratégique de la fonction commerciale au niveau de l'entreprise ;
- La satisfaction de la demande des corps constitués ;
- La connaissance du métier de base et la capitalisation élevée du savoir faire ;
- Les méthodes de travail (théoriques) qui sont propices à toutes améliorations;
- La réduction des coûts de production.

Conclusion 3^{ème} partie

- Le terme audit signifie en anglais, révision et contrôle des comptes (contre _ vole, registre tenu en double). L'auditeur peut être un expert –comptable, un commissaire aux comptes, ou réviseur comptable .
- Le chemin adapté par notre méthode va nous permettre d'éclairer le travail comptable avec la prise en considération de tout ce qui est nécessaire à une évaluation définie à ce qui est fixé comme objectifs stratégiques. Dans le cadre de la mission d'audit interne nous devons être méthodique, ce qui signifie que notre travail doit suivre les étapes fondamentales en introduisant les moyens de travail scientifique comme le tableau de risque, les feuilles de travail, le tableau de programmation, et aussi technologique comme les TIC. Le contrôle interne est l'affaire de tous les collaborateurs de l'organisation.
- La conception et la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne relèvent de la direction générale. Cette dernière rend compte au conseil d'administration des caractéristiques de ce dispositif. Le conseil d'administration peut utiliser les pouvoirs qui sont les siens pour faire procéder à toute vérification qu'il estime opportune , lorsqu'il est nécessaire . Le comité d'audit agisse en collaboration ou en complément d'une fonction d'audit interne pour mieux gérer et minimiser le risque . L'entreprise industrielle doit nécessairement disposer d'une structure d'audit interne pour donner une objectivité de maîtrise des opérations, identifier les ressources, rentabiliser l'entreprise, appliquer les lois et les réglementations, détecter le gaspillage, donner une légitimité des règles et réaliser les objectifs stratégiques.
- L'entreprise doit maîtriser l'environnement dans le quelle elle agit afin de lever les obstacles et minimiser les coûts supportables. En ce qui concerne la gouvernance nous nous s'adaptions avec cet aspect de contrôle, ni au moins, l'entreprise dispose du temps de voire cela, ainsi que la stratégie qui doit créer une confiance dans l'utilisation des ressources, être créatrice de richesses et avoir intégralement conçu et formulée entendue loin d'être devenue un gadget désuet, vient orienter et on retour résulte de la montée.

Conclusion Générale

Conclusion générale

L'entreprise doit se développer dans tous les domaines : production, ressources humaines, commerciales, finances et technologiques afin d'apprécier le risque potentiel. A cet effet, elle doit maintenir une cellule d'audit comptable pour adapter une bonne structure afin de mieux organiser les ressources avec un bon contrôle de toutes les activités. L'audit est au service de la direction générale de l'entreprise, il doit permettre à celle-ci de s'assurer du bon fonctionnement de l'entreprise, il est indispensable pour elle. Il constitue un service d'information parallèle et indépendant des autres lui permettant de s'assurer du bon fonctionnement des différents métiers et des différentes fonctions. Naturellement, le comité d'audit et le conseil d'administration doivent être informés de ces travaux par le canal du directeur général pour l'essentiel, mais aussi régulièrement. L'entreprise se constitue un patrimoine comme les immobilisations des biens, les documents, les stocks, les articles, les méthodes, les réglementations...). La croissance du patrimoine consiste à envisager le développement de l'entreprise sur la base d'une possession plus importante. L'entreprise peut étendre son domaine d'action stratégique en développant des relations contractuelles avec d'autres entreprises. Nous distinguons les relations qui relèvent de la quasi intégration, et celles, plus récemment analysées qui relèvent de l'externalisation. L'audit requiert de ceux qui le pratiquent un ensemble de qualités, surtout personnelles, d'objectivité et perspicacité. Il s'agit d'avoir de l'information et d'être constructif.

La discrétion et l'indépendance d'esprit doivent toujours être de mise conjuguée à une éloquence et à une rédaction quasi parfaite.

La politique de l'entreprise est fixée par la direction générale de l'entreprise qui dégage les plans, les programmes ainsi que tous les processus qui permettent à celle-ci d'être efficace et performante.

La fiabilité des états financiers doit toujours coller à l'image de l'entreprise et, de fait, la conformité aux procédures d'évaluation.

Quelque soit le type d'audit -interne ou externe-, la finalité est de porter un jugement sur le système de management et d'information sur le plan théorique et pratique dans le but de maîtriser le management stratégique de l'entreprise. Aussi, la qualité des orientations de la direction générale, ses types de décision, sa segmentation stratégique, l'écart retenu entre le résultat que l'on veut obtenir et les moyens d'y parvenir ; sont autant d'éléments que l'auditeur est tenu de respecter.

Il va de soit, que les principes de transparence, d'indépendance et d'objectivité seront autant de guides pour le travail de l'auditeur. Son souci majeur est de déterminer les corrections à effectuer et les suivis ultérieures lesquels pouvant aller jusqu'à des audits supplémentaires, en informant bien entendu l'audité sur l'état d'avancement de l'audit et sur toutes les activités de correction.

Il est important de suivre une méthodologie rationnelle appliquée dans ses moindres détails et respectées dans ses 03 phases fondamentales : La préparation, la réalisation et la conclusion.

Il convient de faire un audit des comptes de l'actif et du passif puis un audit des comptes de résultat d'une manière qui doit être claire et simple.

Aussi, l'auditeur interne est tenu d'établir un plan d'audit qui prend en compte les risques.

Pour ce faire, il prend en compte le système de management, des risques défini au préalable pour les différentes activités ou branches.

Aussi, l'audit interne est une activité qui doit apporter une valeur ajoutée; l'organisation et les directives qu'il contient sont aux fondements d'une gestion saine qui ne laisse guère de place à l'improvisation. A fortiori, faut-il disposer d'un plan de prévision comptable adapté qui permette de gérer les ressources ?

En second lieu, disposer d'un outil de communication avec la direction ; la norme suppose deux aspects qui font souvent débat :

- L'audit interne ne peut se dispenser d'avoir ses propres procédures ;
- Ne peut se dispenser de collaborer avec des auditeurs externes et réciproquement les cadres de l'audit légal fait appel à des auditeurs extrêmes sans condition de compétence consacré par une formation théorique et pratique condition sine quo non à la protection des actionnaires et des tiers.

Aussi, l'indépendance de l'auditeur externe vis-à-vis des dirigeants de l'entreprise constitue- t- elle une posture intellectuelle très importante, ce qui n'autorise guère ambiguïtés et doutes.

Au vu de la complexité des missions qui lui sont confiées, l'auditeur doit faire preuve de discernement et doué de facultés intellectuelles lui permettant de saisir les problèmes aussi complexes que variés.

L'auditeur externe, fait de ses aptitudes en économie générale, d'entreprise et en droit des affaires, pourra ainsi appréhender les contenus.

Et pour pouvoir jouer son rôle de garant de la légalité, la fidélité des comptes doit procéder avec indépendance effective à l'égard des organes de l'entreprise , objet de contrôle, et ce pour 03 raisons distinctes :

- Du fait que les dirigeants de l'entreprise soient mandatés par les propriétaires du capital et détiennent des pouvoirs très étendus ;
- Les dirigeants de l'entreprise publique ne sont pas tenus de détenir un portefeuille d'actions ;
- Les travailleurs dont la participation à la gestion de l'entreprise est consacrée par la loi n'accepteront guère d'accorder une crédibilité qu'à une opinion émanant d'un professionnel jouissant d'une neutralité, en contre partie du rôle important que lui a assigné le législateur et de la confiance que placent en lui les utilisateurs de son produit.

L'auditeur externe se doit de présenter toutes les garanties de moralité, le sens aigüe des responsabilités, le secret et la conscience professionnelle, ainsi que le respect

des lois, des règlements et des règles de déontologie professionnelle en matière de certification.

Le respect de cette dernière constitue une obligation étant donné qu'elle est considérée comme l'acte final de la mission et définie comme étant l'assurance donnée par un professionnel de contrôle légal, indépendant et agissant en vertu d'un mandat sur la régularité et la sincérité des états financiers.

L'auditeur conclut expressément, soit à la certification des comptes soit à une certification assortie de réserves.

Il certifie que les comptes de l'entreprise sont réguliers et sincères. Comme il consigne dans son rapport général les rémunérations versées selon l'effectif total de l'entreprise et ainsi, du contrôle de garantie pour les missions particulières comme signaler les irrégularités ou l'inexactitudes, convocation de l'Assemblée Générale ordinaire des actionnaires. l'intervention en cas de modification du capital social de l'entreprise. En généralisant, toutes les missions des auditeurs exigent la rédaction d'un rapport :

- Un rapport général de certification ;
- Un rapport sur les conventions particulières destiné à l'assemblée des actionnaires ;
- Un compte rendu de mission dont la forme n'a pas été précisé par la loi.

La tendance actuelle retient pour ce qui est du rapport général la conception du rapport long incluant non seulement le certificat et les résultats des autres missions mais aussi une analyse détaillée des comptes de l'entreprise.

Nous dirons que l'audit stratégique porte sur les performances rapportées aux choix stratégiques (référentiel interne) et à l'environnement (référentiel externe).

La méthode de l'auditeur repose sur l'induction, il part des résultats observés pour arriver à des conclusions.

Par ailleurs, la gouvernance d'entreprise ne peut être séparée du management stratégique. Il s'agit de réguler le pouvoir discrétionnaire des hauts dirigeants en les incitant à construire une entreprise durable et responsable qui suppose une responsabilité sociale et qui investit dans le développement durable.

Il s'agit aussi d'harmoniser les règles et procédures de gouvernance avec les structures organisationnelles et le processus de management et d'y construire une justice distributive, inciter l'entreprise à « habiter » ses territoires au lieu de simplement les exploiter et respecter les liens sociaux au lieu de les dissoudre.

Le maintien d'une cellule d'audit interne à l'entreprise implique la mise en place du contrôle interne à mettre à la disposition de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptées aux caractéristiques propres de chaque société et qui contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation

efficace de ses ressources destinées à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- La réalisation et optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières .
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. La réussite d'un audit comptable réside-t-elle uniquement dans le niveau d'expertise de l'auditeur ? car c'est lui le plus compétent, pour élucider un problème, autrement dit, qu'il ya des méthodes de management de projet qui peuvent faciliter le rapprochement des faits avec les éléments recueillis afin de trouver la cause du problème en vue d'enrichir l'information de l'entreprise industrielle. A cet effet, il s'agit de rechercher de l'information et de la traiter par rapport à un référentiel. Alors que notre intervention et son organisation tourne autour de deux axes, l'axe horizontal et l'axe vertical. L'axe horizontal délimite le champ des référentiels externes et internes . Les référentiels externes sont les lois, la réglementation, les normes externes, les accords nationaux ou internationaux et de manière générale, l'environnement. Les référentiels internes à l'entreprise ou l'organisation sont les règles, les procédures, les procédés de fabrication, les projets et normes internes, tandis que l'axe vertical d'une part de la logique managérial, c'est - à- dire les stratégies, orientations et politiques d'entreprise et d'autre part la logique technique liée aux spécialités et domaines spécifiques de l'entreprise (produits, savoir faire, technicité mode de travail ou de production), car elle doit introduire le concept de benchmarking opérationnels, financiers ou de conformité. Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :
 - La conformité aux lois et aux règlements ;
 - L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire .
 - Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs, la fiabilité des informations financières, ainsi que le contrôle interne ne recouvre pas toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management. Par exemple, la définition de la stratégie de l'entreprise, la détermination des objectifs, les décisions de gestion avec des connaissances dans la démarche des processus, des connaissances de la vie de l'entreprise, des connaissances des techniques d'audit, des savoirs faire dans les connaissances de l'animation de réunions, la rigueur et méthode dans la démarche d'audit et l'expression écrite, des savoirs être dans la perspicacité, capacité à communiquer à différents niveaux, l'expression orale, adaptabilité aux situations changeantes, ouverture d'esprit et la volonté d'être toujours positif pour bien agir. L'auditeur doit planifier et réaliser la vérification de manière à ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible en concevant et en mettant en œuvre des procédures d'audit lui permettant de réunir des éléments probants suffisants et adéquats afin d'organiser et d'exploiter mieux les ressources . Autrement dit, qu'il ya

deux types de risque d'anomalies significatives dans les états financiers, risques d'anomalies et le risque de non détection.

En règle générale, l'objectif est d'accroître l'efficacité de la firme pour lui permettre de créer davantage de valeur ; la plupart des théories font consensus.

On conclut

- Un potentiel de production important .
- Un encadrement supérieur et moyen qualifié et maîtrisant le métier .
- Un fort potentiel d'accroissement des parts de marché .
- La satisfaction de la demande des corps constitués .
- Développement des actions de partenariat avec les clients transformateurs nationaux .
- Réaliser une rentabilité économique et financière .
- Réduire les coûts de production .
- Maîtrise des niveaux des stocks et des besoins .
- La capitalisation du savoir faire .
- Ouvrir des actions de recyclage et de perfectionnement .
- Etablir l'information convenable à la gouvernance .
- Améliorer les méthodes et outils de gestion .
- La participation à l'amélioration de la qualité du produit pour augmenter le taux de rotation des ventes .
- Maîtriser l'environnement concurrentiel.

Références Bibliographiques

Références bibliographiques

a- Ouvrages

- 1- A .JALLET –AUGUSTE ,E .Ducasse Normes comptables internationales IAS/IFRS éditions de boeck université Bruxelles 2010 .
- 2- ALBERTO Sillero, Audit revision l'égale édition eska, France, Paris, 2000.
- 3- A .JALLET –AUGUSTE ,E .Ducasse Normes comptables internationales IAS/IFRS éditions de boeck université Bruxelles 2010 .
- 4- ALBERTO Sillero, Audit revision l'égale édition eska, France, Paris, 2000
- 5- ANTOINE Mercier PHILIPPE Merle Audit et commissariat aux comptes éditions français le febvre France,2008
- 6- BELAIBOUD Mokhtar, pratique de l'audit conforme au norme IAS /IFRS et au S.C. F, éditions, Berti, Alger, 2011.
- 7- BELAIBOUD Mokhtar, pratique de l'audit, éditions, Berti, Alger ,2005.
- 8- BENDIB Rachid, microéconomie l'office des publications universitaire constantine son année d'id
- 9- BENJAMIN Trégoe JOHN Zimmeman, la force motrice une nouvelle stratégie pour l'entreprise édition Enter France, paris,1982
- 10- BENKACI Mohamed, normes comptables internationales IAS / IFRS édition BERTI, Alger, 2009.
- 11- BERNARD, Besson - CLAUDE POSSIN, Jean, Audit d'intelligence économique, édition Dunod, paris, 2002
- 12- BERTIN, Elisabeth, GODOWSKI, Christophe, KHELASSI Rédha, manuel comptabilité et Audit éditions BERTI, Alger, 2013.
- 13- BONTGE . j . C.b, faites l'audit et le plan stratégique de notre entreprise, édition maxima, France, paris, 1991
- 14- BOURROUILH PAREGE, Pschiek , Audit interne et référentiels de risque,édition Dunod, France paris, 2010.
- 15- BOURSALI, Rachida, les normes comptables du PCN au S C F, édition Aloufia Talita Alger,2010
- 16- CHRISTIAN Hoarau, analyse et évaluation financière des entreprises et des groupes, édition librairie vuibert, France, Paris, 2008
- 17- CLAUDE Sicart,l'audit de stratégie,édition Dunod, France, Paris,1997
- 18- DIETER, Weisse et ULRICH Wurzel, environnement économique et politique de transition vers l'économie de marche O .C.D.E,1998 .
- 19- DOV Ogien,Gestion financière de l'entreprise, édition Dunod, France, paris 2011.
- 20- DOV, Ogien, comptabilité et audit bancaires, édition Dunod, France, Paris, 2006.

- 21- DUMALANEDE, Eric , la comptabilité générales conforme au, S .C. F, éditions BERTIE, Alger,2005
- 22- ETIENNE Barbier, l'audit interne permanence et actualité édition d'organisation, France,Paris, 1996
- 23- FRANCOIS Adam, OLIVIER Ferrand, RYNY Rioux, les finances publiques édition DALLOZ France, Paris, 2007 .
- 24- GERARD COHEN, Alain ,la nouvelle gestion publique concepts outils, structures bonne et mauvaises pratiques contrôle interne et Audit publics, édition gualino lextenso,France, Paris, 2012 .
- 25- GERARD Le Jeune Audit et commissariat aux comptes, édition gualino,France, Paris 2007.
- 26- GERARD Valin, controlor et auditor, édition Dunod, France, Paris, 2006
- 27- GERVAIS, Michel, stratégie de l'entreprise,édition economica,France paris, 2003.
- 28- GHERTMAN, Michel, le management stratégique de l'entreprise, édition presse,France, 1989.
- 29- GHERTMAN, Michel, stratégie de l'entreprise théories et actions, édition economica, France paris, 2004.
- 30- Guide des audites quelles synergies gagmantes d'entreprise édition Afnor France 2005
- 31- H. Court et J Leurion, comptabilité analytique et gestion édition foucher, France,Paris, 1982
- 32- HAMDI , Kamel, comment diagnostiquer et redresser une entreprise édition Rissala, Alger, 1995.
- 33- HAMZAOUI Mohamed, Audit gestion des risques et contrôle interne,édition pearson education, France, Paris,2005.
- 34- HAMZAOUI Mohamed, Audit, édition pearson education France,paris, 2008.
- 35- IGOR Ansoff, stratégie du développement de l'entreprise édition d'organisation France 1989.
- 36- J.Q . helper M kalika jorsoni, management et stratégie et organisation, édition vuiber, paris 2004
- 37- JACQUES Renard, theorie et pratique de l'audit interne édition d'organisation -France, Paris, 2005.
- 38- JAQUES Ligalens Sebstiens, point vers une nouvelle gouvernance des entreprises édition Dunod, France, paris, 2009.
- 39- JEAN Charles Becour HENRI Bouquin, Audit opérationnel, édition economica, France paris, 2008.
- 40- JEAN – EMMANUEL combes et marie christine la brousse,Audit financier et contrôle de gestion édition Union, France,Paris 1997.
- 41- JEAN - Francois soutenain, management, édition foucher, France,Paris,2008.

- 42- JEAN Philippe, DENIS Alain, MURIELLE Frank, gouvernances stratégies des groupes, édition la voisier, France paris, 2011.
- 43- JEAN Pierre Olsem, stratégie d'entreprise et politique industrielle dans la nouvelle économie mondial, édition Armand colin, France, Paris, 1999
- 44- JEAN Raffegeau, Audit méthode statistiques, édition union, France, 1978
- 45- JEAN Raffegeau, PIERRE Dufils, RAMON Gonzalez, Audit et contrôle des comptes, éditions union, France, Paris, 1979.
- 46- JOSE carlos Jarillola logique stratégie raisonner justef en stratégie d'entreprise édition Dunod, France, Paris, 2004.
- 47- KHAFRABI Med Zine comptabilité des sociétés, éditions BERTI, Alger, 1996
- 48- KHALASSI, Réda, les applications de l'audit interne, édition houma, Alger, 2010 .
- 49- KHAYARALLAH Belaid, les constatations d'audit 300 cas pratiques avec 50 exercices corrigés centre de Publication Universitaire ,Tunis, Tunisie, 2007 .
- 50- KPMG, les comites d'audit didier de mémoville, édition economica, France, paris, 2009.
- 51- LA BROUSSE, Christine, Audit financier et contrôle de gestion, édition Union, France, Paris, 1997.
- 52- LAKHLEF, Brahim, la bonne gouvernance, croissance et développement, édition Dar el khaldounia, Alger, 2006
- 53- LASARY, économie général, édition distribution dar el Othmania, Alger, 2007.
- 54- LASARY, théorie des organisations, édition et distribution dar el Othmania, Alger, 2007.
- 55- LAWRENCE b Sawger la pratique de l'audit interne édition original France 1976.
- 56- LIONEL Colins, GERARD Valin, l'audit et contrôle interne aspets financiers opérationnels et stratégiques, édition dalloz, France, paris, 1992.
- 57- MARCHES NAY, Michel, management stratégique, édition EMS, France, Paris, 1997.
- 58- MARIE Helen FABRO Pinard, Audit fiscale éditions francis le febvre, France paris 2008.
- 59- MARY VONNE ,Raoul, Audit stratégique, édition ESF, France, paris, 1989.
- 60- MAURICE Thevenet, Audit de la culture d'entreprise, éditions d'organisation France, Paris.
- 61- Michel GERVAIS, contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise, édition, France paris, 1991.
- 62- MICHELINE Friederich, LANGLOIS, Georges, le meilleur du DSCG comptabilité et Audit, édition foucher, France, Paris, 2012
- 63- MIELLET, Richard, la dynamique du gouvernement d'entreprise, édition d'organisation, France, paris 2003.

- 64- Ministère des finances le système comptable financier édition E N A G Alger 2009.
- 65- MINTZBERG, Henry, pouvoir et gouvernement d'entreprise édition d'organisation, France, Paris, 2004.
- 66- OBERTE Robert , MARI Pierre Maresse, comptabilité et Audit, édition Dunod, Paris, 2007.
- 67- OBERTE, Robert, synthèse droit et comptabilité, édition Dunod, France, Paris, 2006.
- 68- PIERRE La Lumière les finances publiques, édition librairie arnand, France, Paris, 1970.
- 69- PIERRE MADERS, Henri -LUC MASSELIN, Jean , contrôle interne des risques , Eyrolles, Paris, France, 2014.
- 70- PIGE, Benoit , le contrôle interne, 2ème éditions, éditions Ems management et société, France, 2004.
- 71- PIGE, Benoit gouvernance contrôle et Audit des organisations, édition economica, France, Paris, 2008.
- 72- PIGE, Benoit , Audit et contrôle interne, éditions Ems management et société, France, Paris, 2009.
- 73- PREFACE De Philip Danjou, qualité de l'audit, édition groupe de boek s . a de Belgique Bruxelles, 2011.
- 74- ROBERT, Michel, DE VAUX, Marcet , penser stratégie, édition Dunod, France, Paris, 1994.
- 75- RUNO Camus, Audit. marketing, édition d'organisation, France, Paris, 1988
- 76- SERGE Bellut, s'auditer pour progresser, édition marketing France, Paris, 2008
- 77- SERGE Oreal, management stratégique de l'entreprise, édition economica, France, Paris, 1993.
- 78- STEPHANE Gaillard HUBERT M Tubiana, les marchands de biens édition Litec, France, Paris, 1991.
- 79- STEPHANIE Thiery Dubuisson, l'audit, édition la découverte, France, Paris, 2004, 2009.
- 80- TERNISIEN, Michel , TERNISIEN, Nathali, Audit de marque diagnostiquer, valoriser et piloter sa marque, édition Dunod, France Paris, 2004
- 81- VAN LOOCKE Thierry, VAN VLAENDERNE Dirk, le contrôle externe guide pratique groupe larcier s.a. Belgique Bruxelles , 2014.
- 82- VILLA LONGA, Christophe, l'audit qualité interne, édition Dunod, Paris, 2007.
- 83- VINCENT Lacolare, pratiquer l'audit à valeur ajoutée, édition Afnor, France, 2007.
- 84- WEILL, Michel, l'audit stratégique qualité efficacité d'organisation, édition Afnor, France, Paris, 2003.

85- Y VON Mougin, les nouvelles pratiques de l'audit de management, édition Afnor, France, 2008.

86- YVES Morvan, Fondements d'économie industrielle édition economica, France, Paris, 1991.

b- Thèses et mémoires

- 1- CHALAL Hamid, analyse critique de décision stratégique dans l'entreprise publique algérienne, doctorat 3^{em} cycle université paris – dauphine, France, 1986
- 2- GUENDOUZI Brahim, les politiques de gestion du service de la dette extérieure dans les pays du Maghreb (Maroc – Tunisie – Algérie) doctorat d'Etat en sciences économiques, université de mouloud Mammeri, Tizi –Ouzou, 2004
- 3- IGHERMAT Arezki, L'industrie pétrochimique en Algérie, doctorat d'Etat en sciences économiques, université Alger, 1981

c- Les revus

- 1- BADR INFOS financement des entreprises Alger 2006
- 2- Reformes Economiques et intégration En Economie Mondiale Ecole supérieure de commerce Alger 18/ 2014

d- Annuaire, rapports et études

-Normes professionnelles de l'audit interne applicables en 10 janvier 2009

- rapport du conseil d'administration 2011 groupe saidal
- Rapport du conseil d'administration 2012 groupe saidal
- Plan de redressement interne 2010 / 2014 soitex entreprise publique économique Tlemcen
- Règles et procédures de gestion nouveau système financier et comptable IAS/IFRS SOITEX entreprise publique économique Tlemcen
- Analyse financière de (1998 – 2005) SOITEX Tlemcen
- Bilan comptable du 01/01/2013 au 31 / 12 /2013 E ATIT / EPE / S P A complexe de Tlemcen
- Compte de résultat du 01 /01 / 2013 au 31 / 12 / 2013 EATIT / EPE/ SPA complexe de Tlemcen
- Bilan comptable du 01/01/ 2014 au 31 / 12/ 2014
- Compte de résultat du 01/ 01 / 2014 au 31 /12/ 2014
- Principaux ratios et paramètres de gestion EATIT complexe de Tlemcen
- Fiche technique qui contient l'historique de l'entreprise et la présentation du complexe EATIT , E P E complexe textile industriel de Tlemcen

E- Les sites internet

- www.IFACCI.fr : date de consultation le 15/ 03/ 2016
- www.ifaci.com : date de consultation le 15/ 03/ 2016
- www.ifaci.org : date de consultation le 15/ 03/ 2016
- www.pwc.com : date de consultation le 15/ 03/ 2016

- www.experts_comptables.fr/ : date de consultation le 15/ 03/ 2016
- <http://fr.wikipedia.org> : date de consultation le 15/ 03/ 2016
- <http://www.answers.com> : date de consultation le 15/ 03/ 2016
- <http://www.granddictionnaire.com>: date de consultation le 15/ 03/ 2016

LISTE DES TABLEAUX GRAPHIQUES ET FIGURES

1. LISTE DES TABLEAUX

PREMIERE PARTIE :

Chapitre N° 01

Pages

Tableau N° 01 : Les Composants de vecteur de croissance	36
Tableau N° 02 : Typologie des manifestations des actions concurrentielles	46
Tableau N° 03 : Modèle stimulus – réponse et dynamique concurrentielle	47

Chapitre N° 02

Pages

Tableau N°01 : Les comptes simplifiés de l'entreprise.....	59
Tableau N°02 : Les couts partiels.....	60
Tableau N°03 : Les différents businessse plans	75
Tableau N°04 : Les sondages	64
Tableau N°05 : La taille de l'entreprise	70
Tableau N°06 : Score sur le PER	76
Tableau N°07 : Score sur le PSR	103
Tableau N°08 : Score sur le taux de marge brute (GM)	103

DEUXIEME PARTIE

Chapitre N° 01

Pages

Tableau N°01 : L'actif selon le S.C.F	128
Tableau N°02 : Le plan d'amortissement.....	131
Tableau N°03 : Les différents systèmes d'amortissement	132
Tableau N°04 : La durée d'amortissement	133
Tableau N°05 : L'amortissement des immobilisations	133
Tableau N°06 : L'appréciation générale du contrôle interne	142
Tableau N°07 : L'échantillonnage aléatoire.....	146
Tableau N°08 : Le passif selon le S.C.F	165
Tableau N°09 : Les sondages	166
Tableau N°10 : Rapprochement comptabilité / DADS	167
Tableau N°11 : Modèle de tableaux des procédures analytiques	169

Chapitre N° 02

Pages

Tableau N°01 : Mesure de coefficient de variation.....	200
Tableau N°02 : Mesure de la taille de l'échantillon	200
Tableau N°03 : Produits d'exploitations	224
Tableau N°04 : Charges d'exploitations	225
Tableau N°05 : Opération en commun.....	226
Tableau N°06 : Produits et charges financières.....	226
Tableau N° 07: Produits et charges exceptionnels	227

Tableau N°08 : Acquisition de l'exercice	228
Tableau N°09 : Exemple de grille d'analyse des achats.....	232
Tableau N°10 : Tableau de comptes de résultats	234
Tableau N°11 : Le questionnaire d'audit	235
Tableau N°12 : Les prévisions de recettes de la loi de financement de la sécurité sociale	237
Tableau N°13 : Un exemple de programme d'audit interne	257
Tableau N°14 : Le programme des audits interne	268
Tableau N°15 : Liste des normes I A S / I F R S	271
Tableau N°16 : Calcul des placements	274
Tableau N°17 : Les charges engagées ou restant à engager.....	276
Tableau N°18 : Les théories micro de la gouvernance de la firme	285

TROISIEME PARTIE

Chapitre N° 02

Pages

Tableau N°01 : Le chiffre d'affaires de la société mère.....	317
Tableau N°02 : Le chiffre d'affaires de la société mère.....	318
Tableau N°03 : La trésorerie société mère	318
Tableau N°04 : La trésorerie société mère	318
Tableau N°05 : La valeur ajoutée société mère	319
Tableau N°06 : La valeur ajoutée société mère.....	319
Tableau N°07 : Le résultat société mère.....	319
Tableau N°08 : Le résultat net société mère.....	319
Tableau N°09 : Les stocks et encours société mère	320
Tableau N°10 : Les stocks et encours société mère	320
Tableau N°11 : Le tableau de risque	324
Tableau N°12 : Programme de travail	325

Chapitre N° 03

Pages

Tableau N°01 : Terrains occupés / non occupés	339
Tableau N°02 : Chiffre d'affaires E A T I T	343
Tableau N°03 : Chiffre d'affaires E A T I T	343
Tableau N°04 : La valeur ajoutée E A T I T	343
Tableau N°05 : La valeur ajoutée E A T I T	343
Tableau N°06 : La trésorerie actif E A T I T.....	344
Tableau N°07 : La trésorerie actif E A T I T.....	344
Tableau N°08 : Résultats E A T I T	344
Tableau N°09 : Résultats E A T I T	344
Tableau N°10 : Les stocks en cours E A T I T.....	345
Tableau N°11 : Les stocks en cours E A T I T	345
Tableau N°12 : Production de l'exercice E A T I T	345
Tableau N°13 : Production de l'exercices E A T I T	345
Tableau N°14 : Tableau d'identification des risques	349
Tableau N°15 : Tableau du programme de travail	350
Tableau N°16 : Tableau comparatif	370

2. LISTE DES GRAPHIQUES

PREMIERE PARTIE

Chapitre N° 01	Pages
Graphique N°01 : La courbe en U des couts de longue période et taille optimale.....	42
Chapitre N° 02	Pages
Graphique N°01 : Le seuil de rentabilité	64

DEUXIEME PARTIE

Chapitre N°01	Pages
Graphique N°01 : Représentation graphique d'une estimation par intervalle	139
Chapitre N°02	Pages
Graphique N°01 : Les charges de structure	254
Graphique N°02 : Mouvement des charges	254
Graphique N°03 : Les charges opérationnelles	254
Graphique N°04 : Hypothèse la partie variable proportionnelle au volume de production.....	255
Graphique N°05 : La courbe de cout de long terme	266

3. LISTE DES FIGURES

PREMIERE PARTIE

Chapitre N°01	Pages
Figure N°01 : Organisation orientée rendement et ou profit.....	25
Chapitre N°02	Pages
Figure N°01 : Structure centralisée d'un service d'audit interne	77
Figure N°02 : Structure décentralisée du service d'audit interne.....	78
Figure N°03 : La structure d'une F R A P.....	85

DEUXIEME PARTIE

Chapitre N° 01	Pages
Figure N°01: Les cinq méthodes élémentaires de sondages	136
Figure N°02: Décision de l'auditeur	141
Figure N°03: Exemple de mise en œuvre du modèle de risque d'audit et de son caractère itératif	181
Chapitre N° 02	Pages
Figure N°01: Trois population comptables (a) une distribution symétrique (b) une distribution asymétrique a gauche c) une distribution asymétrique a droite	198
Figure N°02 : Exemple de modélisation des objectifs d'une entité commerciale ou industrielle pouvant concerner directement l'auditeur légal	221
Figure N° 03 : La démarche de l'auditeur	233
Figure N° 04 : L'analyse des charges.....	251
Figure N° 05 : Les charges supplétives incorporés aux couts	252
Figure N° 06 : L'analyse des charges et des produits	253
Figure N° 07 : Le schéma général d'audit	256
Figure N°08 : Exemple de modélisation des objectifs d'une entité commerciale ou industrielle pouvant concerner directement l'auditeur légal	270
Figure N° 09 : Structure du gouvernement d'entreprise.....	280

TROISIEME PARTIE

Chapitre N°01

Pages

Figure N°01 : Les étapes de la démarche.....296

Chapitre N° 02

Pages

Figure N°01 : Etablissement dune F R A P 332

Chapitre N° 03

Pages

Figure N°01: Processus technologique de fabrication 339

Figure N°02: Processus technologique de fabrication..... 342

TABLE DES MATIERES

Introduction générale	01
<p>PREMIERE PARTIE</p> <p><i>La stratégie de développement dans l'entreprise industrielle avec la disponibilité d'une structure d'audit comptable</i></p>	
Introduction	12
CHAPITRE 01 : La stratégie adoptée pour contrôler le patrimoine de l'entreprise	13
Introduction	14
Section 01 : La stratégie adoptée pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle	14
1. Définition de l'entreprise.....	14
2. Classification des entreprises.....	17
3. Le contrôle interne, caractéristiques des organisations.....	20
4. Le système d'organisation ,structure de l'organisation, séparation des fonctions.....	20
4.1. La simplicité	20
4.2.L'adéquation aux besoins de l'entreprise	20
Section 02 : La stratégie pour l'entreprise industrielle	22
1. Définir le concept stratégique de l'entreprise	22
2. Comment organiser pour élaborer une stratégie	24
3. Objectifs stratégique ou objectifs opérationnels.....	25
4. Les différents types de décisions en entreprise	29
4.1 Les décision opérationnelles	29
4.2 Les décisions de pilotage.....	29
4.3 Les décisions stratégiques	29
Section 03 : l'économie industrielle	43
1. L'économie d'échelle.....	43
1.1. Le phénomène des économies d'échelle	43
2. L'entreprise dans la vue macro – économique	44
2.1. La recherche de profit	44
3. Théorie de la protection dans le cadre des industries naissantes	46
4. La concurrence multipoints.....	48
Section 04 : l'entreprise face à la mondialisation	48
1.Définition de la mondialisation	48
2. La mondialisation comme contrainte.....	50
3.L'environnement de l'entreprise	50
4.Le développement de l'entreprise	53
4.1 De l'activité à l'entreprise	53
5. Mondialisation et pôles de compétitivité.....	54
Conclusion	54
CHAPITRE 02 : L'audit comptable et son but pour contrôler le patrimoine de l'entreprise industrielle	55
Introduction	56
Section 01 : L'audit comptable	56
1.Définition de l'audit.....	56
2.Audits comptables	57

3.L'audit interne et le contrôle de gestion	57
4.Audit et révision des comptes	66
5.Les sources théoriques et professionnelles de l'audit	68
Section 02 : des variétés d'audit	97
1. L'audit social	98
1.1Définition	98
2. Audit bancaire.....	97
3. L'audit marketing.....	99
3.1- Champ d'investigation de l'audit marketing	99
3.2- Constat de l'audit.....	99
3.3- La phase diagnostic	99
4. L'audit de marché.....	99
5. L'audit de management.....	101
Section 03 : Les normes d'audit comptable et leurs applications à l'audit	105
1. Les normes de qualification.....	105
1.1-Mission, pouvoirs et responsabilités.....	106
1.2- Indépendance et objectivité	106
1.3-Objectivité individuelle	106
1.4- Compétence et conscience professionnelles	106
1.5 Compétence	106
1.6- Conscience professionnelle	106
1.7-La formation professionnelle continue	107
2. Les normes de fonctionnement.....	107
3.Les normes de mise en œuvre.....	107
4. Les normes relatives à l'audit qualité	109
Section 04 : Le contrôle interne du patrimoine de l'entreprise.....	109
1. Le contrôle interne	109
2. Environnement général et procédures de contrôle interne	110
2.1-L'environnement général du contrôle interne	111
2.2-Les procédures de contrôle interne	111
2.3-Composantes du dispositif du contrôle interne	111
3. Le contrôle interne, outil de réduction des risques	111
Conclusion	112
Conclusion première partie.....	113

DEUXIEME PARTIE	
<i>La méthodologie à suivre par l'audit comptable afin d'atteindre les objectifs stratégiques</i>	
Introduction	115
<u>CHAPITRE 1</u>	
Audit des comptes de bilan (actif, passif), dans l'aspect de l'expertise comptable...	116
Introduction	117
Section 1 : L'expertise comptable	117
1. Le rôle de l'expert comptable dans la réussite de la démarche.....	118
2. Les domaines de l'audit interne	118
Section 2 : L'audit des actifs	121
1. Les règles comptables	123
1.1. La vérification de l'actif.....	123
1.2. Les composants de l'actif.....	123
1.3. Contrôle des augmentations de l'actif	124
1.4. Contrôle des diminutions de l'actif	124
2. Le Sondage pour estimer une proportion	139
3. Contrôles relatifs à des dispositions fiscales.....	155
Section 3 - Audit des comptes de passif	164
1 Vitrification de passif	166
2 Les sondages	168
2.1. Principe.....	168
2.2. L'échantillon	168
2.3. Sélection de la population	168
2.4. Taille de l'échantillon.....	168
3. Les procédures, testes, méthodes et outils d'audit	169
3.1. Les tests de procédures	170
3.2. Les contrôles de substance	170
3.3 Les procédures d'audit indépendantes de l'évaluation du risque d'anomalies significatives	170
3.4. L'évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments collectés.....	170
3.5. Documentation.....	170
4. Audit des positions des comptes de passifs.....	171
Section 4 : Audit des comptes aspects fiscal	182
1. La gestion des risques d'entreprise	182
2. Modèle d'approche de l'audit par les risques	182
2.1. Réforme des normes internationales d'audit de l'IAASB (IFAC).....	182
3. Démarche de l'auditeur.....	186
4. Fonds commercial et fonds de commerce.....	188
4.1. Le fonds de commerce.....	188
4.2. Le fonds commercial.....	188
Conclusion	192
<u>CHAPITRE 2</u>	
Audit des comptes de résultats pour orienter les objectifs stratégiques avec une bonne gouvernance	193
Introduction	194

Section 1 : L'audit statistique	194
1. Méthode de prélèvement d'un échantillon aléatoire	196
1.1. Qu'est-ce qu'un échantillon	196
1.2. Prélèvement de l'échantillon	196
2. Les techniques statistiques	197
Section 2 : Audit des produits	201
1. Techniques comptables d'audit de compte de résultat	205
1.1. Définition	205
2. Classement des produits	206
3. Les objectifs d'audit des produits	212
Section 3 : Audit des comptes de charges	213
1. Nomenclature des comptes de charges	213
2. Les objectifs d'audit des charges	218
3. Les principaux risques relatifs aux charges	218
Section 4 : Audit de l'information comptable	224
1. Missions particulières d'audit	224
2. Le système d'information pertinent pour les objectifs de l'information financière	224
3. Autres produits et charges	226
3.1. Connaissance des opérations	226
3.2. Connaissance générale	226
3.3. Evaluation du contrôle interne	226
Section 05 : Les règles comptables	238
1. Notion de groupe de société	238
2. Compte de régularisation débiteur et créditeur divers	242
2.1. Cas particulier des charges à répartir	242
3. Guide de révision des comptes plan comptable	250
3.1. Comptes de gestion	250
Section 6 : Les objectifs stratégiques facent à l'audit des comptes de charges	260
1. La programmation des audits	260
2. Les objectifs stratégiques à atteindre	265
3. Programme d'optimisation de l'entreprise	268
3.1. Maximisation de l'output (production) sous contrainte	268
3.2. Minimisation du coût sous contrainte	269
3.3. Maximisation du profit	269
Section 07 l'influence des normes internationales IAS/ IFRS sur le contrôle interne	275
1. La prise en compte de la fiscalité déferée	276
2. Les actifs financiers de transaction et ces passifs de transaction	277
3. Couverture de flux de trésorerie	279
4. Les transactions en monnaie étrangère	282
Section 08 : une vue générale sur La gouvernance d'entreprise	284
1. Définition de la gouvernance d'entreprise	284
2. Le rôle de la gouvernance dans le processus de création de valeur durable	285
3. Engager les parties prenantes	286
3.1. Gouverner pour les parties prenantes, le rôle des rapports de durable	287

3.2. Définir les attentes en terme de reporting	287
3.3. Gouverner avec les parties prenantes vers le développement durable	287
4. La bonne gouvernance :	294
Conclusion	295
Conclusion deuxième partie	295

Troisième PARTIE

L'audit Interne pour diriger la stratégie de la firme

Introduction	293
CHAPITRE 01	
Audit de trésorerie étude de cas de l'entreprise le MARECHAL carrosseries Draa Ben Khedda-TIZI-OUZOU	294
Introduction	296
Section 01 : Présentation de L'entreprise Auditée	296
1. Historique	296
Section 02 : Cas pratique du cycle trésorerie	297
1. La conduite d'une mission d'audit interne dans l'entreprise	297
2. Le questionnaire du contrôle interne	300
3. L'examen des Comptes	303
3.1. Les Méthodes de contrôle.....	303
3.2. Le Risque d'échantillonnage.....	303
3.3. Les éléments clefs de la populations	303
3. 4. La Population.....	303
3. 5. L'échantillon.....	304
3. 6. Le tirage	305
3.7. La rédaction du rapport	308
Conclusion	311
CHAPITRE 02	
Audit opérationnel étude de cas de la société mère du groupe SAIDAL Dar El Beida Alger	312
Introduction	313
Section 01 : Présentation de l'entreprise SAIDAL avec quelques agrégats	313
1. Présentation générale de l'entreprise	313
2. Quelques agrégats de gestion société mère du groupe Saidal	319
3. L'analyse financière de l'entreprise pour l'année 2012	322
3. Le rôle de l'audit interne dans l'entreprise.	326
Section 02 : La mission d'audit interne	327
1. Etude de cas pour les cycles suivants ventes, achats, immobilisations, production, stocks et questions dévers	327
2. La conduite d'une mission d'audit interne dans l'entreprise	327
2.1 La phase de préparation.....	327
2.2. La phase de réalisation.....	329
2.3. La phase de conclusion	338
3. La description de l'organigramme	339
Conclusion	340

CHAPITRE 3

Audit de l'actif et du passif étude de cas de l'entreprise EATIT complexe de Tlemcen	341
Introduction	342
Section 01 La prise de connaissance de l'entreprise EATIT avec quelques agrégats	342
1.Présentation du complexe textile de Tlemcen	342
2.Quelques agrégats de gestion E .P .E EATIT complexe Textile industriel Tlemcen.....	348
3. L' analyse financière de l'entreprise pour l'année 2014.....	350
Section 02 : La Planification de la mission	354
1. La conduite d'une mission d'audit interne dans l'entreprise	354
1.1. Phase de préparation	354
1.2. La phase de réalisation.....	356
1.3 La phase de conclusion.....	371
2.Les objectifs stratégiques à atteindre avec la disponibilité d'un service d'audit comptable.....	373
3.Un comparaisn inter-entreprise Le Marchal, SAIDAL et EATIT	376
Conclusion chapitre 03	377
Conclusion 3^{ème} partie	378
CONCLUSION GENERALE	380
REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES	385
LISTE DES TABLEAUX, GRAPHIQUES ET FIGURES	392
.ANNEXES	

Résumé

L'audit comptable est une activité de contrôle des travaux comptables et des états financiers de l'entreprise industrielle. Dans ce cas, l'objectif principal est la certification du bilan et du compte de résultat à partir de trois notions fondamentales lesquelles sont la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes annuels. Nous pouvons distinguer deux type d'audit : interne et externe. Ce dernier est composé de l'audit légal et l'audit contractuel. Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à prévenir et maîtriser les risques. L'audit comptable peut être examiné en fonction de la nature des objectifs stratégiques destinés à la recherche de l'efficacité et préparer à la gouvernance .

L'objectif de cette recherche est d'abord d'établir la stratégie de développement dans l'entreprise industrielle avec la disponibilité d'une structure d'audit comptable, ensuite, présenter la méthodologie à suivre par l'audit comptable afin d'atteindre les objectifs stratégiques, et enfin, traiter l'audit interne pour diriger la stratégie de la firme.

Mots clés : l'audit comptable, l'entreprise industrielle, l'audit légal, l'audit contractuel, le contrôle interne, les objectifs stratégiques, l'efficacité et la gouvernance.

Abstract

The accountant audit is an activity of control for the accountant works and the financial states of the industrial company. In this case, the principal objective is the certification of balance sheet and account results relying on three fundamental concepts which are regularity, sincerity and the faithfulness of the annual accounts. We can distinguish two types of audit: the internal audit and the external audit. This latter can be divided into two parts :legal and contractual audit. The internal control is a set of contributing securities made to prevent and manage the risks. The accountant audit can be examined in function of the strategic objectives nature intended to seek for efficiency and prepare to governance .

The objective of this research is first to establish the development strategy in the industrial company with the availability of an auditing structure, then to present the methodology to be followed by the audit to reach the strategic objectives ,and finally to treat the internal audit in order to direct the strategy of the firm.

Key words: The accountant audit, the industrial company, the legal audit, the contractual audit, the internal control, the strategic objectives, the efficiency and the governance.

المخلص

تتمثل رقابة الحسابات في مراقبة الأعمال الحسابية والكشوف المالية للمؤسسة الصناعية . يتمثل الهدف الاساسي في هذه الحالة في تصديق الميزانية وحساب الحاصل اعتمادا على ثلاث مبادئ أساسية المتمثلة في الشرعية، الصدق وإخلاص الحسابات السنوية. يمكن أن نميز ما بين نمطين من فحص الحسابات: نمط الفحص الداخلي ونمط الفحص الخارجي. ينقسم هذا الأخير إلى فحصين للحسابات المتمثلان في الفحص القانوني والفحص التعاقدية. تتمثل المراقبة الداخلية في مجموعة من الأمن التي تساهم في الوقاية والتحكم في الأخطار ، يمكن ان يتم فحص المراقبة الداخلية حسب طبيعة الأهداف الإستراتيجية الهادفة الى البحث عن النجاعة والتحصير لسير الحكم .

يهدف هذا البحث اولا الى تحديد استراتيجية النمو في المؤسسة الصناعية مع توفر هيئة التدقيق في الحسابات، ثم تقديم المنهجية التي ينبغي ان يتبعها المكلف بالتدقيق المحاسبي قصد بلوغ الاهداف الاستراتيجية، وأخيرا معالجة التدقيق المحاسبي الداخلي لتوجيه استراتيجية الشركة .

الكلمات المفتاحية: فحص الحسابات التجارية، المؤسسة الصناعية، فحص الحسابات التجارية القانوني، فحص الحسابات التجارية التعاقدية، المراقبة الداخلية، الأهداف الإستراتيجية، النجاعة وسير الحكم.